DIE
BEMESSUNG DES EINKOMMENS
NACH SOLOTHURNISCHEM STAATSSTEUERRECHT

DISSERTATION
DER JURISTISCHEN FAKULTÄT DER UNIVERSITÄT BERN
ZUR ERLANGUNG DER WÜRDE EINES
DOKTORS BEIDER RECHTE

VORGELEGT VON

ERICH REINHART
VON OBERDORF
(Kt. Solothurn)

Buchdruckerei Vogt-Schild A.-G., Solothurn
1940

DIE
BEMESSUNG DES EINKOMMENS
NACH SOLOTHURNISCHEM STAATSSTEUERRECHT

DISSERTATION
DER JURISTISCHEN FAKULTÄT DER UNIVERSITÄT BERN
ZUR ERLANGUNG DER WÜRDE EINES
DOKTORS BEIDER RECHTE

VORGELEGT VON

ERICH REINHART
VON OBERDORF
(Kt. Solothurn)

Buchdruckerei Vogt-Schild A.-G., Solothurn
1940

Die Fakultät hat diese Arbeit am 9. November 1939 auf Antrag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547625_0079

Inhalt.

1. Teil.

Seite

Der Einkommensbegriff im solothurnischen Steuerrecht . . . 1

A. Der Einkommensbegriff im bisherigen Staatssteuerrecht . . 1

I. Die Entstehung des Gesetzes betreffend die direkte Steuer vom 17. März 1895 1

II. Der Einkommensbegriff 3

B. Der Einkommensbegriff im Steuergesetz vom 24. September 1939 14

I. Kurze Entwicklungsgeschichte des neuen Steuergesetzes . 14

II. Der Einkommensbegriff 15

C. Der Einkommensbegriff im Gemeindesteuerrecht 17

2. Teil.

Die Bemessungsfaktoren 21

A. Die Bemessungsfaktoren für das reine Naturaleinkommen . . 21

B. Die Bemessungsfaktoren für das gemischte Einkommen der Landwirtschaft 24

I. Allgemeines 24

II. Die Bemessung nach Prozenten der Katasterschatzung . . 25

III. Die Bemessung nach dem sogenannten volkswirtschaftlichen Einkommen 28

IV. Die Bemessung des Waldertrages 33

C. Die Einkommensberechnung nach dem Aufwand 34

3. Teil.

Die zulässigen Abzüge vom Roheinkommen 37

A. Die Gewinnungskosten 38

I. Allgemeines 38

II. Die eigentlichen Gewinnungskosten 40

III. Die persönlichen Leistungen des Steuerpflichtigen selbst . 51

IV. Entschädigungen an Familienangehörige als Mitarbeiter im Betrieb des Steuerpflichtigen 53

V. Die Verzinsung des eigenen Betriebsvermögens 59

Seite

B. Die steuerrechtliche Abschreibung 62
I. Allgemeines 62
II. Gegenstand der Abschreibung 66
III. Grund der Abschreibung 73
IV. Die Abschreibungsperiode 74
V. Das Mass der Abschreibung 76

4. Teil.

Befreiungen von Teilen des Reineinkommens von der Steuer . . 84

A. Der Abzug erlittener Verluste 84

B. Der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben des Steuerpflichtigen zugunsten dritter Personen 101
I. Familienrechtliche Unterstützungen 101
II. Beiträge an Fürsorgeversicherungen 104
III. Freiwillige Zuwendungen an Wohlfahrtseinrichtungen . . 106
IV. Der Abzug bezahlter Steuern 107

C. Das Existenzminimum 113
I. Der Abzug für einzelstehende Personen und Haushaltungsvorsteher 114
II. Der Kinderabzug 119
III. Der Abzug für Miterwerbende 120

5. Teil.

Die zeitliche Bemessung des Einkommens 122

A. Allgemeines 122
I. Die Momentbemessung 122
II. Die Fristbemessung 122

B. Die Regelung im solothurnischen Staatssteuerrecht 124

Quellen 128
Literatur 129
Abkürzungen 131

Vorwort.

Die Anregung zum behandelten Thema gab mir Prof. Blumenstein in Bern. Ich danke dem verehrten Lehrer hier für seine Ratschläge und die Begutachtung der Arbeit bestens.

Die Dissertation wurde im Frühling 1939 abgeschlossen. Es liegt ihr das Gesetz betreffend die direkte Steuer vom 17. März 1895 zugrunde.

Am 24. September 1939 wurde das neue Steuergesetz in der Volksabstimmung angenommen. Es war mir zufolge des Aktivdienstes nicht möglich, die Arbeit vollständig an das neue Gesetz anzupassen. Da die behandelten Fragen durch die Neuordnung des solothurnischen Steuerrechtes nur sehr wenig berührt wurden, schien mir dies aber nicht unbedingt nötig. Dagegen fügte ich die Bestimmungen des neuen Gesetzes in den Text ein, womit ich hoffe, zum reibungslosen Uebergang vom alten zum neuen Recht beitragen zu können.

Breitenbach, April 1940.

Der Verfasser.

ERSTER TEIL.

Der Einkommensbegriff im solothurnischen Steuerrecht.

A. Der Einkommensbegriff im bisherigen Staatssteuerrecht.

I. Die Entstehung des Gesetzes betreffend die direkte Steuer vom 17. März 1895.

Das solothurnische Staatssteuergesetz, das bis zum 1. Januar 1940 galt, datierte vom 17. März 1895. Vor diesem Zeitpunkt besass der Staat Solothurn keine allgemeine direkte Steuer. Was die geschichtliche Entwicklung der Steuern im Kanton Solothurn vor dem Gesetz von 1895 betrifft, verweise ich auf die kurzen Darstellungen in der Dissertation von Max Weber[1] und auf die Verhandlungen des Kantonsrates vom Jahre 1893.[2]

Das Staatssteuergesetz von 1895 entstand nicht auf einen Anhieb. Die Jahre 1875—1895 bedeuten für die solothurnische Staatskasse eine Defizitwirtschaft. Bis 1895 war der Betrag der Defizite auf nahezu zwei Millionen angewachsen. Dazu kam im Jahre 1885 der sogenannte Bankkrach, d. h. der Zusammenbruch der «Solothurnischen Bank» und der «Hypothekarkasse des Kantons Solothurn», bei welcher Gelegenheit der Staat als Garant des Aktienkapitals weitere 2½ Millionen verlor. Sparmassnahmen und Heraufsetzungen bisheriger Steuern konnten ein Gleichgewicht der Staatsrechnung nicht allein herbeiführen. Es musste zur Einführung einer direkten, allgemeinen Staatssteuer kommen.

Im Jahre 1887 erfolgte eine Verfassungsänderung, bei welchem Anlass die schon erwähnten Erhöhungen der Steuern und Abgaben vorgenommen wurden.[3] Dem KR wurde ein Termin gesetzt, bis zu welchem er dem Volke ein Gesetz über die Einführung einer direkten Steuer unterbreiten sollte.[4] Weiter wurde eine minimale jährliche Amortisationsquote für die Tilgung der Bankenschuld

[1] Max Weber, S. 10 ff.
[2] KRVerh. 1893, S. 6 ff.
[3] Art. 81 KV.
[4] Art. 83 KV (spätestens bis 31. Dezember 1889).

festgelegt und mit der Einführung einer direkten Staatssteuer eine Herabsetzung der Sporteln und der Handänderungsgebühren bei Fertigungen statuiert. Der in der Verfassung festgesetzte Termin konnte nicht eingehalten werden, da der Bankenverlust erst 1891 endgültig festgestellt wurde.[5]

In den Art. 62—64 KV wurden allgemeine Grundsätze für die Erhebung der direkten Steuer aufgestellt. Was die Einkommenssteuer betrifft, finden sich folgende Bestimmungen:

1. Die direkte Steuer kann nur auf dem reinen Einkommen erhoben werden.
2. Der verhältnismässigen Besteuerung der Steuerpflichtigen soll eine mässige Progression dienen, die den doppelten Betrag der Proportionalsteuer nicht überschreiten darf.
3. Von jedem Einkommen soll ein zum Leben unbedingt notwendiger Betrag steuerfrei sein.

Der RR arbeitete einen Entwurf aus, der im KR erstmals am 20. Februar 1893 zur Verhandlung gelangte.[6] Der Sprecher der Regierung stellte bei der Vertretung der Vorlage fest, dass eine allgemeine direkte Steuer, die jeden nach Massgabe seines Vermögens und Einkommens in Mitleidenschaft ziehe, im Kanton Solothurn etwas Neues sei. Es bestehe keine einzige direkte Spezialsteuer, welche die hablichen Leute verpflichte, dem Staatswohle einige Opfer zu bringen. Er betrachtete den Grossteil der bestehenden Steuern [7] als auf billigen und gerechten Unterlagen beruhend. Diese sollten deshalb beibehalten werden. Die Grundprinzipien für die Finanzreform waren somit für den RR gegeben: Einführung einer direkten Steuer nach den Richtlinien der Art. 62—64 KV unter grundsätzlichem Festhalten an den bestehenden Abgaben, jedoch gleichzeitiger Milderung ihrer Härten. Die Aktionsfreiheit des RR war gehemmt durch die zitierten Artikel der Verfassung, was aber nach der damaligen Ansicht dieser Behörde kein Nachteil war.

Der Staatssteuerentwurf lehnte sich an das sogenannte Baslersystem der Gesamteinkommensbesteuerung an. Danach wird das Einkommen aus Vermögen, Arbeit und Unternehmen als Ganzes besteuert. Noch im Verfassungsrat wurde die Besteuerung des Vermögensertrages mehrheitlich als Doppelbesteuerung aufgefasst, wogegen im KR dagegen nicht mehr opponiert wurde. In der

[5] Vgl. KRVerh. 1893, S. 6 ff.

[6] KRVerh. 1893, S. 42 ff.

[7] Militärpflichtersatz-, Gewerbe-, Verkehrs-, Hundesteuer, Kantonsbürgerrechtstaxen, Verbrauchssteuern (Salzregal und Alkoholmonopol), Amtschreibereisporteln.

zweiten Lesung wurde von landwirtschaftlicher Seite noch der Salzpreis in die Vorlage hineingebracht, der von 14 auf 12 Rappen herabgesetzt wurde. Die Handänderungsgebühr wurde in der Höhe von ½ % festgelegt. Der Rat hatte die Vorlage fast einstimmig angenommen. Vom Volke wurde das neue Steuergesetz zufolge der heftigen Opposition der Katholisch-konservativen Partei mit 8473 Nein gegen 6996 Ja verworfen.

Der RR ging darauf an die Ausarbeitung eines neuen Entwurfes unter Berücksichtigung der bei der Abstimmung geltend gemachten Kritik. Die Einkommenssteuer erfuhr dabei keine Aenderungen. Um das Steuergesetz dem Volke genehm zu machen, mussten Zugeständnisse gemacht werden. Es kam eine einheitliche Abstimmungsvorlage zustande, die neben dem neuen Steuergesetz die Verfassungsinitiative und das proportionale Wahlverfahren vorsah. So wurde das StStG endlich am 17. März 1895 vom Volke mit grossem Mehr angenommen. Grundlage für die Erhebung der direkten Steuer bildet noch heute Art. 83 KV in seiner abgeänderten Fassung:

> «Zur Verzinsung und Amortisation der Staatsschulden sowie zur Deckung anderer Bedürfnisse des Staates soll eine direkte Steuer erhoben werden.»

Eine solche Steuer wurde erstmals im Jahre 1896 bezogen, nachdem der Entwurf zur VVO vom KR beraten und am 30. Mai 1895 endgültig festgelegt worden war.

II. Der Einkommensbegriff.

Wie überall in den schweizerischen Steuergesetzen, so fehlt auch im solothurnischen eine allgemeine Begriffsbestimmung des Einkommens. Der Begriff des Einkommens ist — im Gegensatz zu demjenigen des Vermögens — kein rechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher. Albert Gemperli gibt im ersten Teil seiner Dissertation einen Ueberblick über die theoretischen Konstruktionsversuche eines allgemeinen Einkommensbegriffes.[8] Der Begriff des Einkommens wird für jeden praktischen Zusammenhang selbständig geschaffen und zeigt seine besondere Bedeutung vor allem im Steuerrecht.

Im Kanton Solothurn entwickelte sich der steuerrechtliche Einkommensbegriff, wie er heute praktisch verwendet wird, langsam. Der Grund ist darin zu suchen, dass bis zum Gesetz von 1895 — wie schon erwähnt — lediglich verschiedene Spezialsteuern und Gebühren mit Steuercharakter bestanden, die alle nicht auf dem

[8] Albert Gemperli, S. 14 ff.

Einkommen aufgebaut waren. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Pflichtigen war in der Allgemeinheit, wie sie das Steuergesetz von 1895 brachte, unbekannt. Heute versteht man unter Einkommen den Inbegriff derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufliessen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zu seinem Unterhalt oder zu andern Zwecken verwenden kann.[9] Der steuerrechtliche Einkommensbegriff ist objektiv und subjektiv orientiert. Er ist durch Zweckmässigkeiten bedingt und der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich in der Gestaltung dieses Begriffes frei.

Was nach dem alten solothurnischen Staatssteuerrecht unter Einkommen zu verstehen ist, wird in § 5 StStG gesagt. Die Einkommensquellen werden hier abschliessend aufgezählt:

> «Als Einkommen wird angesehen der geldwerte Ertrag des Vermögens, des Unternehmens und der Lohnarbeit nach Abrechnung der Geschäftsunkosten, worunter auch die Zinsen schuldiger Kapitalien, jedoch nicht Haushaltungskosten und persönliche Auslagen, verstanden sind.»

Der Grundsatz, dass die Ertragsquellen dauernde und periodisch fliessende sein müssen, wird nirgends ausgesprochen. Wyss wirft deshalb die Frage auf, ob das Gesetz auf dem Boden der Quellentheorie stehe.[10] Man kann diese Frage nicht mit Ja oder Nein beantworten, da der solothurnische Gesetzgeber weit davon entfernt war, sein Gesetz auf einer einheitlichen theoretischen Grundlage aufzubauen und die Einzelfragen nach einer solchen zu lösen. Er wollte lediglich die Steuerpflichtigen nach ihrer Leistungsfähigkeit erfassen. Zu diesem Zwecke übernahm er aber nicht ein bestimmtes theoretisches System. Diese Ueberlegungen gewinnen praktische Bedeutung bei der Frage, ob ein Zuwachsgewinn ohne weiteres unter den Einkommensbegriff falle oder nicht.

Das solothurnische StStG erwähnt ausdrücklich den «geldwerten» Ertrag des Vermögens usw. Dies hat die Bedeutung, festzustellen, dass nicht nur das Einkommen, das dem Steuerpflichtigen in Geld zufliesst, von der Steuer erfasst werden soll, sondern auch das Naturaleinkommen. Aber auch ohne den erwähnten Zusatz müsste das Naturaleinkommen von der Steuer erfasst werden, indem dieses ebensogut zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen dient, wie reines Geldeinkommen. Das Geld wird nur als Wertmesser benutzt.[11]

---

[9] Blumenstein I, S. 177.
[10] Heinz Wyss, S. 31.
[11] Vgl. Albert Gemperli, S. 83 f.

Die in den schweizerischen Steuergesetzgebungen als Steuerobjekt bezeichneten Bestandteile des Einkommens werden von Blumenstein [12] in vier Hauptgruppen eingeteilt: In Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Genusseinkommen und Zuwachsgewinneinkommen.

a) Das *Erwerbseinkommen* ist dasjenige Einkommen, welches aus einer auf seine Erzielung gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen resultiert. Charakteristisch für diese Einkommensart ist die Tatsache, dass es sich um eine Tätigkeit handelt, die für den Steuerpflichtigen eine dauernde Einkommensquelle bilden soll. Man kann sich fragen, ob das Abstellen auf ein subjektives Moment, auf die fortgesetzte Erwerbs*absicht* und ihre faktische Verwirklichung, für die Praxis immer befriedigende Resultate ergeben kann. Die Entscheidung des Einzelfalles ist gegebenenfalls auf dieser Grundlage nicht leicht und auch das Bundesgericht sah sich genötigt, dem von ihm ursprünglich geforderten Merkmale der Dauer der Einkommensquelle und deren Periodizität eine extensive Auslegung zu geben.[13] Dass gerade im Kanton Solothurn die neuere Praxis unter dem alten StStG immer mehr auf die Erfassung jedes — dauernden oder nicht dauernden — Einkommens tendierte, ändert allerdings an der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers nichts, der wohl nur das Erwerbseinkommen in der eingangs erwähnten engern Form erfassen wollte. Wenn der Gesetzgeber auch das Resultat vereinzelter wirtschaftlich relevanter Handlungen in die Erwerbsbesteuerung hätte einbeziehen wollen, so hätte er dies ausdrücklich angedeutet. Dies geschah z. B. im Kriegssteuerbeschluss in Art. 38, wo dem Erwerbseinkommen im oben genannten Sinn auch die «aus irgend einer Tätigkeit sich ergebenden Spekulationsgewinne» zugezählt werden. Ob die Absicht einer fortgesetzten Erwerbstätigkeit besteht oder nicht, kann natürlich zur Entscheidung nicht in die Hand des Steuerpflichtigen gelegt werden. Hier haben die Steuerbehörden und die Steuergerichte die schwierige Aufgabe, zu entscheiden, wann diesem subjektiven Merkmal genügt wird und wann nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass für den Begriff des Erwerbseinkommens unerheblich ist, ob die fortgesetzte Erwerbstätigkeit eine Haupt- oder nur eine Nebenbeschäftigung des Steuerpflichtigen darstellt. Auch bei einer Nebenbeschäftigung kann sehr wohl die dauernde Erwerbsabsicht bestehen.

---

[12] Vgl. zum folgenden: Blumenstein I, S. 178 ff.

[13] Vgl. Monatsschrift, Bd. 3, Entscheide Nr. 193 und 205, und BGE 26 I, Nr. 77.

Schon unter dem alten StStG fiel unter das Erwerbseinkommen nach der Praxis auch ein unregelmässiges, von besondern äusseren Umständen abhängiges Ergebnis einer Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Blumenstein nennt als charakteristisches Merkmal des Erwerbseinkommens seinen unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang mit der Persönlichkeit des Steuerpflichtigen und dessen wirtschaftlicher Betätigung, was dieser Einkommensart die Bezeichnung «unfundiertes Einkommen» eintrug.

Erwerbseinkommen stellt nach der Terminologie des StStG dar, der geldwerte Ertrag der Lohnarbeit und zum Teil der des Unternehmens. Das Unternehmen charakterisiert sich durch das Zusammenwirken von Arbeit und Kapital. Der Ertrag des Unternehmens schliesst deshalb den Ertrag der Arbeit und den Ertrag des im Unternehmen arbeitenden Vermögens in sich. Der Ertrag des Unternehmens gehört nur soweit zum Erwerbseinkommen, als er sich als Ergebnis der Arbeitsleistung erweist. So fallen unter den geldwerten Ertrag der Lohnarbeit vor allem das Einkommen der unselbständig Erwerbenden, Tantièmen, Gratifikationen, Ueberzeitentschädigungen, Teuerungs- und Ortszulagen an Beamte, Angestellte und Arbeiter und Pensionen und Renten, soweit letztere als Fortsetzung des Ertrages aus einem früheren Dienstverhältnis aufgefasst werden können. Ferner gehören hieher der Arbeitsertrag aus der Landwirtschaft, dem Handwerk, dem Handel, dem Gewerbe und der Industrie.

b) Das *Ertragseinkommen.* Es ist dies — im Gegensatz zum unfundierten Einkommen aus der Arbeit — «fundiertes» Einkommen und besteht aus den Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen aus seinem Vermögen zufliessen. Unter Vermögen ist dabei zu verstehen: Die Gesamtheit der, einer Person privatrechtlich zustehenden, Sachen und Rechte.[14]

Gemäss der Unterscheidung im Vermögensbegriff ist auch hier zu unterscheiden in Sachertragseinkommen und Kapitalertragseinkommen. Ersteres setzt begrifflich Eigentum der Person an der Sache, die Ertrag abwirft, voraus. Der Ertrag besteht in den natürlichen oder zivilen Früchten. Keinen eigentlichen Ertrag der Sache, soweit diese nicht natürliche Früchte abwirft, stellt ihre Benutzung durch den Eigentümer selbst dar.[15] Das solothurnische Staatssteuerrecht regelt diese Frage nicht allgemein. § 10 Ziff. 8 der VVO nennt als Einkommen auch den Mietwert der eigenen Wohnung. Blumenstein folgert aus der Nennung dieser einen Art der Nutzung

[14] Blumenstein I, S. 172.
[15] Blumenstein I, S. 181.

eigener Sachen ohne Fruchtziehung, dass der Gesetzgeber nur sie und nicht die Nutzung *jeder* eigenen Sache der Steuer unterwerfen wollte.[15]

Zum Kapitalertragseinkommen gehört der geldwerte Ertrag von Privatrechten irgendwelcher Art. Die VVO erwähnt als solche Erträgnisse Teilhabergewinne, wie Dividenden und andere Gewinnanteile an Genossenschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Kapital- und Schleisszinsen.

Die Praxis versteht unter dem geldwerten Ertrag des Vermögens nicht nur den Ertrag des eigenen, sondern auch denjenigen des fremden Vermögens, sofern der Steuerpflichtige am letztern die Nutzniessung hat. Der RR rechtfertigt die Erfassung des Vermögensertrages beim Nutzniesser damit, dass er — unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Praxis — für die Beurteilung steuerrechtlicher Fragen allgemein weniger auf die formalrechtliche, als vielmehr auf die wirtschaftliche Natur einer Sache abstellen will. Dieser Grundsatz kann, wenn er vernünftig angewendet wird, allfällige Härten, die sich aus der strengen Anwendung des positiven Rechts ergeben, beseitigen. Es handelt sich aber bei der praktischen Anwendung dieser Maxime um ein zweischneidiges Schwert, indem die geringste Ueberspitzung dieses Prinzips gerade im Steuerrecht zu Rechtsunsicherheit und Willkür führen kann (vgl. jetzt § 15/1 StG).

Es sei in diesem Zusammenhang kurz auf die Besteuerung des sogenannten Bürgernutzens hingewiesen. Der RR bezeichnete diesen in einem Entscheid vom Jahre 1924 [16] als steuerbares Einkommen. Als Begründung führte er an, es sei nach dem Sinn und Geist des § 5 StStG nicht nur der Ertrag des eigenen Vermögens des Steuerpflichtigen als Einkommen zu betrachten, sondern auch derjenige aus dem Vermögen Dritter, wenn dem Pflichtigen — wie beim Bürgernutzen — an diesem fremden Vermögen die Nutzniessung zustehe. Der Bürgernutzen wird also als Vermögensertrag aufgefasst und dem Steuerpflichtigen — als dem Nutzniesser des Vermögens der Bürgergemeinde — als Einkommen zugerechnet. Bereits im Jahre 1923 fand im Kantonsrat [17] — anlässlich der ersten Lesung des Entwurfes — eine breite Diskussion darüber statt, ob der Bürgernutzen, im Rahmen des § 5 des StStG, als Einkommen erfasst werden könne, wobei die Meinungen stark auseinander gingen. Es wurde dort die meines Erachtens richtige Ansicht vertreten, dass der § 12 VVO, der unter Ziffer 9 «Nutzungen anderer Art» dem steuerbaren Einkommen zurechnet, für den Bürgernutzen nicht in

[16] RB 1924, S. 207.

[17] KRVerh. 1923, S. 469 ff. Vgl. dagegen Blumenstein I, S. 173.

Betracht komme. Massgebend für die Besteuerung des Einkommens ist vor allem der § 5 des StStG. Wenn § 12 VVO von Nutzungen anderer Art spricht, so können solche nur im Rahmen des § 5 StStG in Betracht kommen. Der Wert, der dem Steuerpflichtigen aus dem Vermögen der Bürgergemeinde zufliesst, beruht nicht auf einem privatrechtlichen Nutzungsverhältnis. Es handelt sich vielmehr um einen öffentlichrechtlichen Anspruch des Bürgers gegenüber der Bürgergemeinde, der nicht ohne weiteres unter den Einkommensbegriff des § 5 StStG fällt. Wenn man den Bürgernutzen als Nutzniessung im privatrechtlichen Sinne zur Besteuerung heranziehen wollte, müsste man dies im StStG selbst ausdrücklich feststellen. Demgegenüber ging eine Meinung im KR dahin, der Bürgernutzen sei als ein Ausfluss des Anteils des Bürgers am bürgerlichen Vermögen zu betrachten. Der Vertreter dieser Ansicht verneinte allerdings, dass es sich um ein privatrechtliches Miteigentum handle, wirtschaftlich komme es aber doch auf dasselbe heraus. Diese Meinung drang dann auch in dem oben zitierten Entscheid des RR durch. Seither wurde die Besteuerung des Bürgernutzens nie mehr angefochten und es dürfte nicht wahrscheinlich sein, dass die ORK die Praxis des RR ändern würde (vgl. jetzt § 15 StG in Verbindung mit § 15 Ziff. 8 VO).

c) *Das Genusseinkommen.* Das solothurnische StStG erwähnt diese Einkommensart nicht ausdrücklich. Das Genusseinkommen — Einkommen aus Renten und Pensionen — ist mit dem Kapitalertragseinkommen innerlich verwandt. Es fliesst, wie letzteres, aus einem dem Steuerpflichtigen zustehenden Recht. Eine steuerrechtliche Differenzierung hat im solothurnischen Staatssteuerrecht praktisch geringe Bedeutung, indem der Vermögensertrag von der Einkommenssteuer erfasst wird. Die Einkünfte aus Pensionen und Renten werden, je nach der innern Berechtigung, als Vermögensertrag oder als Arbeitsertrag aufgefasst. Anders verhält es sich bei Steuergesetzen, die neben der allgemeinen Vermögenssteuer eine ergänzende Einkommenssteuer kennen, die nur den Arbeitsertrag erfasst.

Wenn auch bei diesen Gesetzen der Vermögensertrag einschliesslich des Kapitalertrages von jeder Einkommensbesteuerung befreit ist, so wird doch regelmässig das Einkommen aus Renten und Pensionen steuerlich erfasst, wobei es dem Erwerbseinkommen zugerechnet wird. Gewisse Arten von Pensionen stellen ein Entgelt dar für Arbeitsleistungen, wobei diese «Lohnzahlungen» dem Steuerpflichtigen über die Dauer des Dienstverhältnisses hinaus zufliessen. Man behandelt dann diese Einkünfte wie Erwerbseinkommen. Das fiskalische Motiv einer Identifizierung des Genuss-

einkommens, soweit es aus Renten und Pensionen des öffentlichen Rechts stammt, mit dem Erwerbseinkommen liegt, wie Blumenstein [18] ausführt, namentlich darin, dass diese Berechtigungen ihrer innern Natur nach nicht zum Vermögen gerechnet und daher auch nicht durch eine allgemeine Vermögenssteuer erfasst werden könnten.

Nicht zum Genusseinkommen zu rechnen sind die gesetzlichen familienrechtlichen Unterhaltsbeiträge. Leistet aber ein familienrechtlich nicht Verpflichteter kraft Vertrag oder Urteil, so sind diese Beträge beim Empfänger als Genusseinkommen zu betrachten.

d) *Das Zuwachsgewinneinkommen.* Aeufnungen des Vermögens durch Steigerung des Wertes einzelner Vermögensobjekte kamen nach dem solothurnischen Steuerrecht ursprünglich ausnahmslos nur als Vermögenszuwachs in Betracht. Dieses Prinzip wurde im Jahre 1912 durch die Einführung der sogenannten Wertzuwachssteuer auf Liegenschaften durchbrochen.

Der Wertzuwachs, auch Kapitalzuwachs genannt, erfasst begrifflich den Mehrwehrt, den ein Vermögensstück des Steuerpflichtigen durch äussere Ereignisse und Zustände, namentlich durch spezielle wirtschaftliche Verhältnisse und durch Konjunkturschwankungen, erfährt. Der Grund und die Bedingungen, welche den Wertzuwachs hervorrufen, liegen nicht in der Person des Eigentümers, sondern werden von der Gemeinschaft aller, vom Staate und besonders von den Gemeinden geschaffen. (Vermehrung der Bevölkerung, Aufschwung von Handel und Industrie, Erschliessung von neuem Bauterrain usw.)

Der Zuwachsgewinn ist gegenüber dem Vermögensertrag dadurch abzugrenzen, dass ersterer erst bei der Veräusserung des Vermögensstückes durch den Eigentümer realisiert werden kann; vom Erwerbseinkommen dadurch, dass er nicht in regulären, mehr oder weniger kontinuierlichen Einkünften des Steuerpflichtigen besteht, sondern wesentlich und vorwiegend zufallsbedingt ist und nicht auf Grund der Verfügungsmacht des Pflichtigen erzielt wird. Der Wertzuwachs resultiert auch nicht aus einer besondern Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen, ausser wenn es sich um einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler handelt, bei dem dann aber der «Zuwachsgewinn» berufsmässiges, reguläres Einkommen darstellt, und auch steuerlich als solches behandelt werden muss. Die Tatsache, dass der Liegenschaftenhändler mit starken Kursschwankungen rechnet, machen das Einkommen nicht zu einem solchen besonderer Art, sondern es bleibt Erwerbseinkommen.[19]

[18] Blumenstein I, S. 183.
[19] Vgl. auch ORK I, Nr. 22.

Das solothurnische StStG erfasst nicht den allgemeinen Zuwachsgewinn, sondern nur die Unterart des Wertzuwachses auf Liegenschaften. Solange sich das Grundeigentum in seinem Werte nicht wesentlich ändert, stellt sich das Problem der Besteuerung der Zuwachsgewinne nicht. Jedenfalls bestanden zur Zeit der Entstehung des StStG nicht solche Konjunkturschwankungen, wie sie sich im 20. Jahrhundert immer mehr geltend machen. Hätte sich die Erfassung des Zuwachsgewinnes in den 90er Jahren des verflossenen Jahrhunderts aufgedrängt, so wäre das StStG wahrscheinlich auch mit einer Zuwachsgewinnsteuer vom Volke angenommen worden. Die Einführung der Liegenschaftenreingewinnsteuer lässt sich aber mit solchen Argumenten nicht rechtfertigen. Anstoss zur Erfassung dieses Wertzuwachses bot im Jahre 1912 allein der erhöhte Finanzbedarf des Staates. Der Liegenschaftenreingewinn sollte von Anfang an im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst werden und nicht in einer Spezialsteuer. Hätte man den letzteren Weg gewählt, dann wäre eine Verfassungsänderung nötig gewesen.[20] Es sollte aber auch nicht das Steuergesetz abgeändert werden, denn auch dazu ist eine Volksabstimmung erforderlich. Man verfiel daher auf den höchst anfechtbaren Weg, lediglich in der VVO den bestehenden Einkommensbegriff des StStG extensiv auszulegen. Dagegen wurden schon in den KRVerh. verfassungsrechtliche Bedenken geäussert.[21] Dass es nicht möglich war, den Liegenschaftenreingewinn unter eine der abschliessend aufgezählten Einkommensarten zu subsumieren, und dass durch ein solches Vorgehen der klare Einkommensbegriff verwässert wurde, gab man auch in den Verhandlungen zu. Als Entschuldigung wurde angeführt, es handle sich bis zur Einführung einer speziellen Wertzuwachssteuer bloss um ein Provisorium. Dass bloss der Liegenschaftenreingewinn und nicht auch der Gewinn aus Spekulationen mit Wertschriften erfasst wurde, begründete man mit der Schwierigkeit, solche Gewinne zu erfassen, und damit, dass Wertschwankungen bei Liegenschaften seltener seien als bei Wertpapieren. Dass diese Argumente steuerrechtlich unhaltbar sind, liegt auf der Hand.

Der Umstand, dass die Gemeinden bereits eine Wertzuwachssteuer kannten, leistete der Einführung einer solchen im Staatssteuerrecht Vorschub. Dabei beruht auch hier die Erfassung des Liegenschaftenreingewinns auf einer gemeindegesetzwidrigen Genehmigung der Steuerreglemente durch den RR. Nach Gemeinde-

[20] Art. 62/2 KV bestimmt, dass eine direkte Steuer nur auf das reine Vermögen und auf das reine Einkommen verlegt werden kann.

[21] KRVerh. 1912, S. 130 ff.

gesetz darf nur eine Erwerbssteuer erhoben werden. Anlässlich der Beratungen über die Einführung der Wertzuwachssteuer auf Liegenschaften wurde der Standpunkt vertreten, es sei nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen, den Begriff Einkommen in erschöpfender und zwingender Weise festzulegen. Dagegen spricht aber die klare und sicher abschliessende Enumeration in § 5 StStG. Im Basler Steuergesetz[22] ist das, was als Einkommen gelten soll nicht abschliessend genannt. Wenn dort der Wertzuwachs nicht ausdrücklich erwähnt würde, so könnte er trotzdem ohne weiteres unter «jedes Einkommen» subsumiert werden.

Im KR wurde weiter die Meinung geäussert, der Einkommensbegriff sei kein rechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher. Das trifft wohl für den Begriff des Einkommens, wie er heute in der Wissenschaft allgemein anerkannt ist, zu. Der Steuergesetzgeber ist aber frei, diesen Begriff zu verwenden oder nicht. Sobald er seinen Begriff im Steuergesetz festgelegt hat, handelt es sich um einen steuerrechtlichen Begriff. Dieser darf mit allgemeinen volkswirtschaftlichen Argumenten nicht mehr ergänzt und auch nicht mehr eingeschränkt werden. Zu der hier in bezug auf das StStG erörterten Frage nimmt Blumenstein in dem Aufsatz «Steuerobjekt und Gesetzesauslegung» in allgemeiner Hinsicht Stellung. (Vgl. ASAR, 7. Band, S. 321 ff.) Ich verweise ferner auf einen neuen Aufsatz von Blumenstein über «Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung». (Vgl. ASAR, 8. Band, S. 161 ff.)

Man unterwarf schliesslich den beim Verkauf von Liegenschaften erzielten Gewinn mit der Begründung der Einkommenssteuer, dass man sagte, es handle sich um kumulierten Ertrag der Immobilien.[23]

Zusammenfassend sei gesagt, dass es sich bei der Einführung der Liegenschaftenreingewinnsteuer um eine Erweiterung des Einkommensbegriffes des Gesetzgebers handelte. Der Begriff des § 5 StStG ist enger gefasst. Eine Abänderung desselben wäre nur mit Hilfe einer ausdrücklichen Gesetzesänderung zulässig gewesen. Dazu hätte es einer Volksabstimmung bedurft. Der KR handelte verfassungswidrig (vgl. jetzt § 15 StG).

---

[22] Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 6. April 1922. Nach § 7 wird besteuert: jede Art von Einkommen, insbesondere . . .

[23] Als Beispiel wurde in den KRVerh. von 1923, S. 466, gebracht: «Wenn einer einen Bauplatz besitzt, der ihm keine Jahresrendite abwirft, so hat er eben keinen Ertrag zu versteuern, während der Besitzer eines landwirtschaftlichen Grundstückes den Ertrag oder Pachtzins versteuern muss. Wenn nun der Besitzer des Bauplatzes dieses Grundstück verkauft, und zwar viel höher als er es selbst bezahlt hat, so kommt in kumulierter Form der Ertrag des Grundstückes zum Vorschein.

Das Bundesgericht billigte in einem Entscheid[24] die Liegenschaftenreingewinnsteuer als Teil der allgemeinen Einkommenssteuer. Es lehnte nur die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer speziellen Wertzuwachssteuer ab, indem es ausführte: «Das geltende solothurnische Steuergesetz kennt als Steuerarten nur die allgemeine Vermögens- und Einkommenssteuer. Weitere Steuern, insbesondere eine solche auf dem bei der Veräusserung von Liegenschaften zutage tretenden Wertzuwachse sind darin nicht vorgesehen. Da die Einführung neuer Steuern, nach Art. 62 KV und übrigens schon nach allgemeinen staatsrechtlichen Grundsätzen, nur auf dem Wege der Gesetzgebung geschehen kann, ist daher heute eine Besteuerung solcher, bei der Veräusserung von Liegenschaften sich ergebender Gewinne im Kanton Solothurn nur so möglich, dass sie als ein Teil des ‚Einkommens' des Veräusserers betrachtet und demnach in die durch §§ 5 ff. des Gesetzes vorgesehene allgemeine Einkommenssteuer einbezogen werden. Diesen Weg hat denn auch die neue Fassung der Vollziehungsverordnung zum Gesetz von 1912 in den §§ 10, Ziff. 3, 14a und 32 beschritten.»

Nach der älteren Praxis des RR[25] war steuerpflichtig nur der Eigentümer, der das Grundstück verkauft, nicht etwa der Nutzniesser. Demgegenüber entschied dann die ORK,[26] unter Hinweis auf § 8 StStG, dass der Nutzniesser für den erzielten Wertzuwachs steuerpflichtig sei.[27] Das Bundesgericht hinwiederum vertrat die Auffassung, dass der steuerbare Wertzuwachs grundsätzlich beim Eigentümer und nicht beim Nutzniesser zu erfassen sei, da der Erlös des Nutzniessungsobjektes nicht dem letzteren zufalle, wenn er auch steuerrechtlich, soweit den früheren Erwerbspreis übersteigend, einem Ertrag der Sache gleichgestellt werden könne.[28]

Da die Liegenschaftenreingewinnsteuer im solothurnischen Recht nicht als Objektsteuer besteht, sondern als Teil der Einkommenssteuer konstruiert ist, ergeben sich einige Besonderheiten. Klar ist, dass Gewinne und Verluste auf Liegenschaften innerhalb der gleichen Periode kompensiert werden können. Darüber hinaus müssen aber auch Verluste, die auf einem andern Teil der Geschäftstätigkeit des Pflichtigen erlitten werden, mit Liegenschaftsgewinnen — und umgekehrt — zur Verrechnung zugelassen werden.[29]

---

[24] BGE vom 14. Mai 1926 i. S. Menotti, Olten.

[25] RB 1921, S. 297, RRP Nr. 2566. RB 1923, S. 209, RRP Nr. 352.

[26] ORK V, Nr. 24.

[27] § 8 StStG: «Bezüglich solcher Vermögensobjekte, welche dem Nutzniessungsrecht unterworfen sind, wird die Steuer vom Nutzniesser bezahlt.

[28] BGE vom 12. Juni 1929 i. S. Wwe. Studer-Meier, Olten.

[29] Vgl. RB 1923, S. 263 und 264. ORK I, Nr. 22; IV, Nr. 21; XII, Nr. 22.

Bei einer Spezialsteuer, wie sie z. B. in den Kantonen Thurgau, Graubünden, Luzern und Zug besteht, kann dagegen der Liegenschaftengewinn ohne Rücksicht auf die übrige Besteuerung des Pflichtigen erfasst werden.

Eine weitere Auswirkung der Konstruktion der Liegenschaftenreingewinnsteuer als Teil der Einkommenssteuer zeigt sich in bezug auf die Progression. Diese erstreckt sich nach dem solothurnischen System auch auf den Liegenschaftenreingewinn. In diesem Zusammenhang sei auf die Ordnung im Basler Steuergesetz aufmerksam gemacht. Dort wird der allgemeine Kapitalzuwachs auf jeder Art von Vermögen erfasst, und zwar durch blosse Höherwertung oder nach dem Ergebnis bei einem Verkauf. Da nun Höherwertung mehr oder weniger in die Hand des Eigentümers gelegt ist, besonders bei Wertpapieren, kann die Steuerbehörde bei offensichtlich erkennbarem Mehrwert auf eine Höherwertung dringen und diesen Mehrwert zur Einkommenssteuer heranziehen. Ist das nicht geschehen, so wird bei einem Verkauf die Progression unter Umständen erheblich mehr ausmachen, als wenn der Wertzuwachs alljährlich versteuert worden wäre.

Im solothurnischen Recht wird der Liegenschaftenreingewinn erst bei der Realisation erfasst. Es besteht damit nicht die Möglichkeit, dass ein Gewinn versteuert werden muss, der vom Steuerpflichtigen effektiv nicht realisiert wurde und nachher wieder verloren ging, indem das betreffende Steuerobjekt wieder eine Werteinbusse erlitt.

Der Ertrag des Vermögens, des Unternehmens und der Lohnarbeit werden nicht einzeln betrachtet, sondern zusammengefasst zum Gesamteinkommen. In den meisten Fällen zieht der Steuerpflichtige sein Einkommen nicht nur aus einer einzigen der genannten Einkommensarten. Die verschiedenartigen Einkommen werden durch die steuerpflichtige Person zu einer Einheit zusammengefasst. Von dieser Einheit werden dann Abzüge zugelassen, die der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung tragen sollen. Es sind dies die sogenannten Geschäftsunkosten, die Zinsen schuldiger Kapitalien (§ 5 StStG und § 13 VVO), die schon im Kanton versteuerten Teilhabergewinne (§ 19 VVO) und das Existenzminimum (§ 18 VVO). Als nicht abzugsfähig bezeichnet das Gesetz ausdrücklich Haushaltungskosten und persönliche Auslagen des Steuerpflichtigen.

Zusammenfassend wäre zu sagen, dass das solothurnische Staatssteuergesetz von 1895 den Einkommensbegriff kurz und klar festlegt. Dagegen ist in dieser Kürze zu weit gegangen worden. Die Vollziehungsverordnung musste Wesentliches, das aus dem

§ 5 StStG nicht hervorging, ordnen, und der KR ging dabei sehr frei vor. Damit hat der Einkommensbegriff an Klarheit verloren, was sich, wie aus den weiteren Ausführungen der vorliegenden Arbeit hervorgeht, erheblich auf die Einheitlichkeit der Praxis auswirkte.

B. Der Einkommensbegriff im Steuergesetz vom 24. September 1939.

I. Kurze Entwicklungsgeschichte des neuen Steuergesetzes.

Dem Entwurf vom 9. November 1920 gingen lange Revisionsbestrebungen voraus. Diese sind in der Dissertation von Max Weber dargestellt.[30]

Die Gründe, die zu der neuen Steuervorlage führten, sind kurz die folgenden: Das neue Gesetz sollte eine Erhöhung der Staatseinnahmen bringen. Ferner bestand im Kanton Solothurn eine komplizierte Doppelspurigkeit zwischen Staats- und Gemeindesteuern. Diese beiden Steuern sollten künftig in einem Bezug gefordert werden. Das Existenzminimum wurde seit dem Krieg 1914—1918 auf dem Verordnungswege, seit 1930 provisorisch in einem besondern Gesetz, höher angesetzt als im Steuergesetz vorgesehen. Die Revision des Existenzminimums im Sinne einer Erhöhung war daher ein wichtiges Postulat des Entwurfes. Weiter war eine Erhöhung der Progression vorgesehen. Der Steuerfuss, der nach dem StStG für das Einkommen 1 %, für das Vermögen 0,5 ‰ betrug — wobei dann Zuschlagszehntel erhoben wurden (zuletzt 17/10) —, sollte neu festgelegt werden. Das Prinzip, dass ein Aktionär für seinen Aktienbesitz von im Kanton Solothurn domizilierten Aktiengesellschaften nicht besteuert wurde, sollte aufgegeben werden. Aktiengesellschaft und Aktionär sollten unterschiedslos mit zwei verschiedenen Steuern erfasst werden.

Die Postulate der Schaffung einer Oberrekurskommission und eines Rekursrechtes des Staates wurden bereits im Jahre 1925 erfüllt.

Eine erste Lesung des Entwurfes begann im Kantonsrat am 23. Oktober 1923. Die Beratungen waren am 9. September 1924 abgeschlossen.

Die weitere Entwicklung des Entwurfes nach der ersten Lesung ist im gedruckten Bericht und Antrag des Regierungsrates an den Kantonsrat vom 14. März 1939 dargelegt.

[30] Max Weber, S. 38 ff.

Am 15. April 1933 legte der Regierungsrat dem Kantonsrat eine Abänderungsvorlage zum Ergebnis der ersten Lesung des Entwurfes vom 9. September 1924 vor, der jedoch nie zur kantonsrätlichen Behandlung kam.

Die Anstrengungen des Regierungsrates zur Erhaltung des Gleichgewichtes im Staatshaushalt sind in dem vorerwähnten Bericht an den Kantonsrat vom 14. März 1939 zusammengestellt. Es erübrigt sich daher hier deren Aufzählung.

Durch die seit 1929 hereingebrochene Wirtschaftskrise verschlechterte sich die finanzielle Lage des Kantons fortwährend. Das Budget für 1939 zeigte einen Passivüberschuss auf Ende 1939 von 20,3 Millionen Franken an.

Die Forderung nach Schaffung eines auf modernen Grundsätzen aufgebauten Steuergesetzes trat damit in den Hintergrund vor der Notwendigkeit, dem Staat mehr Einnahmen zuzuführen. Damit fiel auch das Argument gegen eine Neuerung dahin, dass man für die Schaffung eines neuen Steuergesetzes ruhigere Zeiten abwarten solle.

Mit Ende 1939 wären überdies der 16. und 17. Steuerzehntel, die 1934 für sechs Jahre beschlossen wurden, dahingefallen.

Nachdem der Kantonsrat den Entwurf zum neuen Steuergesetz auch in zweiter Lesung behandelt hatte, wurde die Volksabstimmung auf den 10. September angesetzt. Zufolge der Mobilisation unserer Armee musste die Abstimmung auf den 24. September verschoben werden.

Das Gesetz wurde mit 14'746 Ja gegen 6010 Nein angenommen und trat am 1. Januar 1940 in Kraft.

II. Der Einkommensbegriff.

Der Einkommensbegriff des neuen StG wurde gegenüber dem Gesetz von 1895 erweitert. § 15 StG definiert das Einkommen wie folgt:

> «Als Einkommen wird angesehen der geldwerte Ertrag des eigenen und des Nutzniessungsvermögens, der Unternehmung, der Berufs- und Lohnarbeit, der Pensionen und Renten sowie der Gewinn aus einer Spekulationstätigkeit, Lotteriegewinne, der realisierte Kapitalgewinn und der aus irgendwelchen andern Einnahmequellen fliessende Gewinn.
>
> Als steuerbares Einkommen gilt auch der Ertrag aus Aktien, Stammeinlagen, Genossenschaftsanteilen und Genußscheinen von Gesellschaften, ohne Rücksicht darauf, ob letztere im Kanton Solothurn steuerpflichtig sind oder nicht.»

Das System der Einkommenssteuer bleibt grundsätzlich dasselbe wie bisher. Ausdrücklich wird im neuen StG gesagt, dass der Ertrag des Nutzniessungsvermögens vom Nutzniesser zu versteuern ist, was bis jetzt bereits von der Praxis so gehalten wurde. Die Pensionen und Renten — das Genusseinkommen — werden besonders genannt. Neu ist weiter die Erwähnung des Einkommens aus einer Spekulationstätigkeit und aus Lotteriegewinnen. Die auf dem Verordnungswege eingeführte Liegenschaftenreingewinnsteuer wird gesetzlich sanktioniert und erweitert auf alle realisierten Kapitalgewinne. Das neue StG geht über den Entwurf hinaus, der sich auf die Erfassung des Gewinnes aus einer Spekulationstätigkeit und auf den bei Veräusserung von Liegenschaften sich ergebenden Reingewinnes beschränkte. Ich verweise auf die aufschlussreichen KRVerh.[31]

Da nur das reine Einkommen besteuert werden soll, lässt auch das neue StG allgemeine Abzüge zu, welche etwas weiter gehen als die im bisherigen Gesetz üblichen. So können abgezogen werden: die Unkosten, welche mit einer selbständigen oder unselbständigen Berufs- oder Geschäftstätigkeit verbunden sind; die Zinsen fremder Gelder, Kosten für den Unterhalt der Gebäude und Betriebseinrichtungen, Abschreibungen, soweit sie durch die eingetretenen Entwertungen begründet sind und im letzten Geschäftsjahr oder in früheren Jahren tatsächlich vorgenommen wurden. Ferner kommen in Abzug: Rückstellungen für voraussichtliche Verluste auf Geschäftsforderungen, Zuwendungen von Arbeitgebern aus dem Jahresertrag an genau bestimmte juristische Personen, und Zuwendungen von Firmen an öffentliche oder gemeinnützige oder wohltätige oder soziale Einrichtungen, die im Sinne des Zweckes dieser Einrichtungen zu verwenden sind. Neu und über den Entwurf hinausgehend ist ferner, dass Kapitalverluste von allfälligen Kapitalgewinnen und Vermögenserträgnissen des betreffenden Jahres in Abzug gebracht werden können. Natürliche Personen können Prämien an Lebensversicherungen usw. bis zum Betrage von Fr. 400.— abziehen.

Die Aktiengesellschaften und Genossenschaften bezahlen neben einer Kapitalsteuer eine Ertragssteuer, die sich wesentlich von der im bisherigen Recht geregelten Einkommenssteuer der Aktiengesellschaften und Genossenschaften unterscheidet (§§ 28 ff).

Das neue Steuergesetz vom 24. September 1939 bringt als weitere Neuerung bei der Einkommensbesteuerung an Stelle der Progressionsskala die sogenannte gleitende Skala, womit eine Aenderung

[31] KRVerh. 1923, S. 467. Vgl. hiezu auch Blumenstein in ASAR, Bd. 7, S. 321 ff.

der Verfassung umgangen wurde, die in Art. 62 verbietet, dass die Progression den doppelten Betrag der Proportionalsteuer übersteige.

An Stelle des bisherigen Existenzminimums, das vom reinen Einkommen in Abzug gebracht wurde, treten Abzüge vom Steuerbetrag.

C. Der Einkommensbegriff im Gemeindesteuerrecht.

Das solothurnische StStG vom 17. März 1895 steht in keinem direkten Zusammenhang mit den Gemeindesteuerreglementen. Dagegen hat das Staatssteuerrecht auf die Entwicklung der Steuerverhältnisse in den Gemeinden stark eingewirkt.

Grundlage der Gemeindesteuerreglemente bildet das Gesetz betreffend die Organisation des Gemeindewesens vom 22. Oktober 1871. Dort werden in § 78 die Grenzen festgelegt, innerhalb welcher die Gemeinden ihre Steuern erheben können. Was das Einkommen betrifft, bestimmt § 78 Ziffer c, dass das Einkommen aus der Berufstätigkeit in billigem Verhältnis zu einer Vermögens- und einer Personalsteuer der Steuerpflicht unterliege. Mit RR-Beschluss wurde das billige Verhältnis in bezug auf den Steuersatz auf 1 % vom Einkommen und 1 ‰ vom Vermögen festgelegt. In bezug auf die Progression wurde bestimmt, dass diese höchstens 100 % der Grundtaxe betragen dürfe. Seither — anlässlich der Revision des Oltner Steuerreglementes 1908/1909 — wurden auch 120 % Progression zugelassen. Der RR erliess am 15. Juli 1881 eine VVO zum Gemeindegesetz und im Oktober des gleichen Jahres stellte er ein Normalsteuerreglement auf, das den Gemeinden Anhaltspunkte geben sollte für die Aufstellung ihrer Reglemente.

Mit dem Inkrafttreten des StStG wurde dessen System der allgemeinen Einkommenssteuer vom RR den Gemeinden zur Uebernahme empfohlen. Die allgemeine Einkommenssteuer wurde denn auch im Laufe der Zeit von den meisten Gemeinden übernommen, trotzdem das Gemeindegesetz diese nur zur Besteuerung des Einkommens aus der Berufstätigkeit berechtigt. Es sei immerhin auf einen RR-Entscheid vom Jahre 1909 verwiesen, wo vom Betriebsergebnis einer Aktiengesellschaft die Verzinsung der im Geschäft investierten eigenen Kapitalien zum Abzug zugelassen wurde, da nach Gemeindesteuersystem nur der Ertrag der Berufstätigkeit als steuerbares Einkommen zu behandeln sei.[32]

Die Grundlagen des kantonalen Steuerrechts in den Verfassungsartikeln 62 ff. gelten nicht für das Gemeindesteuerrecht. Bei

[32] RB 1909, S. 180.

der Schaffung dieser Bestimmungen dachte man auch gar nicht daran, das Gemeindesteuerwesen dem des Staates anzugleichen.

Heute besteht zwischen Staats- und Gemeindesteuersystem tatsächlich kein Unterschied mehr, wenn man von elf Gemeinden absieht, die noch auf dem Boden des Gemeindegesetzes stehen. Die Angleichung vollzog sich aber nicht auf gesetzlichem Wege, d. h. nicht auf Grund einer Revision des Gemeindegesetzes.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass das Verhältnis von Vermögens- und Einkommenssteuersatz im StStG 0,5 ‰ : 1 % ist. Im Gemeindesteuerrecht wurde aber, auch nachdem man zum Staatssteuersystem überging, der im Gemeindesteuerrecht übliche Ansatz nicht geändert (1 % vom Einkommen und 1 ‰ vom Vermögen). Die grössere Belastung durch die gleichzeitige Besteuerung des Vermögens und des Vermögensertrages wird demnach im Gemeindesteuerrecht nicht berücksichtigt.

Zurzeit, da der RR noch Rekursinstanz war, wendete er bei seinen Entscheiden in Gemeindesteuerangelegenheiten weitgehend Staatssteuerrecht per analogiam an. Noch einen Schritt weiter ging die ORK als Rekursinstanz für Gemeinde- und Staatssteuerstreitigkeiten. So sagt sie in zwei Entscheiden:[33] In Befolgung ihres Grundsatzes, dass bei Lücken oder Unklarheiten in Gemeindesteuerreglementen die Staatssteuervorschriften subsidiär zur Anwendung gelangten, habe sie entschieden ... Dieser Grundsatz, in dieser Allgemeinheit ausgesprochen, geht zu weit. Das betreffende Gemeindesteuerreglement, das Lücken aufweist, muss sich ausdrücklich, oder doch seinem Inhalte nach, unzweideutig an das Staatssteuergesetz anlehnen. Dem Staatssteuersystem tatsächlich entgegenstehende Normen dürfen jedenfalls nicht einfach übergangen werden, da sonst dadurch die Gemeindeautonomie, wie sie in Steuerangelegenheiten verfassungsmässig besteht, verletzt würde.

In bezug auf die Besteuerung des Liegenschaftenreingewinns ging das Gemeindesteuerrecht dem Staatssteuerrecht voran. Der Wortlaut des Gemeindegesetzes lässt zwar — auch nach der Ansicht des RR — eine Wertzuwachssteuer nicht zu, und zwar weder eine spezielle noch eine als Teil der Einkommenssteuer konstruierte. Trotzdem genehmigte diese Behörde die Gemeindesteuerreglemente, die eine solche Wertzuwachssteuer vorsahen, ohne weiteres. Als es sich dann im Jahre 1912 darum handelte, auch dem Staat diese Steuerquelle zu gewähren, half man sich mit der äussert durchsichtigen Begründung, es sei billig, dass die Steuer, die den Gemeinden zustehe, auch dem Staate erlaubt sei. Man entschuldigte und rechtfertigte also eine Verfassungsverletzung mit einer voraus-

[33] ORK VI, Nr. 19. ORK G 1930/191 vom 8. April 1931.

gegangenen Gesetzesverletzung. Der RR führte wörtlich aus: «Dass die Besteuerung des Vermögensertrages[34] als Einkommen mit dem Wortlaut des § 78 Gemeindesteuergesetz nicht vereinbar ist, ist zugegeben. Nachdem aber dieses Steuersystem im StStG von 1895 seine Sanktion gefunden hat, und zufolge seiner innern Berechtigung sofort, unter Zustimmung des RR, im Gemeindesteuerwesen Eingang gefunden hat, ohne dass dagegen bis jetzt Einspruch erhoben worden ist, ist die Versagung der behördlichen Genehmigung heute ausgeschlossen. Die tatsächliche Entwicklung des Steuerwesens ist über den Wortlaut des § 78 Gemeindegesetz hinweggeschritten und dasselbe ist in seiner Beschränkung des Einkommensbegriffes obsolet geworden.»[35]

Das Gewohnheitsrecht spielte im solothurnischen Steuerrecht von jeher eine Rolle, die ihm unbedingt nicht zukommen sollte. Ich zitiere im folgenden die Auffassung und Begründung Blumensteins, der mit andern das Gewohnheitsrecht im Steuerrecht grundsätzlich ablehnt: «Das Steuerrecht regelt eine ganz spezielle öffentlichrechtliche Verpflichtung des Bürgers gegenüber dem Gemeinwesen. Der erstere hat deshalb ein Recht darauf, dass die gesetzlichen Steuervorschriften, soweit sie seinen Schutz bezwecken, strikte angewendet werden. Umgekehrt dürfen die öffentlichen Organe nicht auf die dem Gemeinwesen durch das Gesetz zugesicherten Rechte und Befugnisse verzichten. Eine Aufhebung oder Abänderung geschriebenen Steuerrechtes durch gewohnheitsrechtliche Grundsätze ist deshalb ausgeschlossen. Wo dagegen eine ausdrückliche gesetzliche Regelung nicht besteht, ist vor Anerkennung des Gewohnheitsrechtes als Rechtsquelle zu prüfen, ob die angebliche Lücke im Gesetz nicht etwa vom Gesetzgeber gewollt ist. Dies gilt ausnahmslos mit Bezug auf die Schaffung neuer Steuern, sowie hinsichtlich der Umschreibung des Steuersubjektes und des Steuerobjektes. Ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift ist eine solche Massnahme nicht zulässig.»[36]

In bezug auf die zulässigen Abzüge in den verschiedenen Gemeindesteuerreglementen verweise ich auf die Arbeit von Franz Jeger.[37]

Das StG vom 24. September 1939 regelt auch die Steuerverhältnisse der Gemeinden.

Im Jahre 1895 hätte die materielle und formelle Gleichsetzung von Staats- und Gemeindesteuern ein unüberwindliches Hindernis

[34] Der Liegenschaftengewinn wird im solothurnischen Steuerrecht als Vermögensertrag in einem weiteren Sinn aufgefasst.

[35] RB 1911, S. 174 ff.

[36] Blumenstein I, S. 23/24.

[37] Franz Jeger, S. 134 ff.

für die Steuerreform bedeutet. Es waren aber in der Folge die Gemeinden selbst, die ihre Reglemente dem StStG anglichen. Den Abschluss dieser Entwicklung bringt nun das neue StG.

Der Staat, die Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden haben nach dem neuen Gesetz die Möglichkeit, gestützt auf die gleiche Einschätzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens (Kapitals und Ertrages) ihre Steuern zu beziehen. Dies bedeutet für Steuerpflichtige und Steuerorgane eine bedeutende Vereinfachung, ohne dass die Gemeinden in ihrer Bewegungsfreiheit empfindlich gehemmt würden, da zahlreiche Ausnahmen vorgesehen sind.

Wichtig für die Einwohnergemeinden sind die Bestimmungen, die den Finanzausgleich unter den Gemeinden bringen. Gemäss § 8 des StG werden jedes Jahr auf Beschluss des Kantonsrates 4 bis 6 % vom Staatssteuereingang in einen Finanzausgleichsfonds für schwer belastete Einwohnergemeinden gelegt, der von diesen unter bestimmten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden kann (§§ 8 und 9 des StG).

ZWEITER TEIL.

Die Bemessungsfaktoren.

A. Die Bemessungsfaktoren für das reine Naturaleinkommen.

Unter Bemessungsfaktoren versteht man die Grundsätze, die für die Wertbestimmung der einzelnen Einkommensbestandteile massgebend sein sollen.[1]

Zahlenmässig werden im solothurnischen Steuerrecht über die Bewertungsfragen die meisten Rekurse ergriffen. Doppelbesteuerungsstreitigkeiten und Rekurse gegen Steuerforderungen ohne objektive Grundlage sind dagegen relativ selten.

Regelmässig wird das Einkommen in Geld realisiert, wobei sich Wertbestimmungsgrundsätze erübrigen. Dagegen sind die Bemessungsfaktoren notwendig für das Naturaleinkommen. § 10, Ziff. 8 VVO zählt beispielsweise als Naturaleinkünfte auf: Mietwert eigener, selbstbewohnter Häuser, Dienstwohnungen, Kost und Logis. Dazu bestimmt § 11 VVO:

> «Einkünfte eines Steuerpflichtigen, die nicht in bar bestehen, sind ihrem Werte nach zu schätzen, wobei der Aufwand zu würdigen ist, den andere für die Erlangung der nämlichen Vorteile zu machen hätten.
>
> Bei der Bemessung des Mietwertes von Wohnungen ist der Gebäudewert angemessen in Berücksichtigung zu ziehen.»

Als Grundsatz für die Bewertung von Naturaleinkommen muss gelten, dass private, vertragliche Bewertungsabmachungen für die Steuerbehörden nicht verbindlich sein können. Wenn auf diese Weise Unterbewertungen steuerrechtlich bedeutungslos sind, dürfen auf der andern Seite auch nur effektiv bezogene Naturaleinkommen einer Besteuerung unterworfen werden, wenn auch nach Verträgen unter den Parteien rechtmässige Ansprüche über höhere Leistungen bestehen.

Das praktisch wichtigste Naturaleinkommen ist dasjenige aus dem Mietwert der eigenen Wohnung. «Wenn der Besitzer oder sonstige Nutzungsberechtigte sein Haus ganz oder teilweise zur

[1] Blumenstein I, S. 233.

Selbstbewohnung benutzt, so geniesst er selbst insoweit den Naturalertrag des Hauses als einer zu seiner Verfügung stehenden Quelle der Güterbildung. Kann er auch nach rechtlicher Auffassung nicht sein eigener Mieter sein, so verhält es sich doch wirtschaftlich nicht anders, als ob er die Wohnung sich selbst vermietet hätte; er eignet sich unmittelbar den Naturalertrag an und muss sich deshalb den entsprechenden Wert (Mietwert) als Einkommen anrechnen.» [2]

Das StStG verweist nicht ausdrücklich auf den Verkehrswert, sondern es gebraucht lediglich den Ausdruck: «... ihrem Werte nach ...» Der Natur der Sache nach ist aber der Verkehrswert gemeint, wie ihn auch andere Steuergesetze ausdrücklich nennen.[3]

Nach solothurnischer Praxis ist nicht unter allen Umständen auf denjenigen Mietwert abzustellen, der sich im Hinblick auf die Schatzung der Liegenschaft ergeben müsste.[4] Die Schatzung kann einen Anhaltspunkt für den Mietwert geben; wenn dagegen der Steuerpflichtige anhand eines Mietvertrages einwandfrei darlegt, dass effektiv aus der Vermietung des Objektes ein — im Vergleich zu dem von der Schatzung berechneten — abweichender Mietzinsertrag resultiert, so wird auf den ausgewiesenen Ertrag abgestellt, auch wenn dieser offensichtlich zu niedrig ist. Im eben genannten Entscheid handelt es sich nicht um die Bemessung eines Naturaleinkommens, und es lässt sich gegen die Auffassung der ORK nichts einwenden. An diesen Entscheid anknüpfend lässt sich aber der Fall denken, dass in einem Dienstvertrag die Benutzung einer Wohnung in einem bestimmten Betrag als Lohn angerechnet wird. Hier ist die Steuerbehörde vollständig frei, den Wert, der für diese Wohnung vertraglich festgelegt ist, anzuerkennen oder nicht. Unter Umständen kann — auch wo im Dienstvertrag nichts steht — die Ueberlassung einer Dienstwohnung zu einem niedrigeren als dem ortsüblichen Mietzins als ein Teil des Gehaltseinkommens betrachtet werden. In diesem Falle könnte ebensogut der verkehrsübliche Mietzins für diese Dienstwohnung verlangt und gleichzeitig der Gehalt entsprechend erhöht werden. Anderseits ist bei einer Amts- oder Dienstwohnung zu berücksichtigen, dass es nicht dasselbe ist, ob jemand seine Wohnung nach freier Wahl dort mieten kann, wo es ihm passt, oder ob er durch seine Anstellung verpflichtet ist, an einem bestimmten Ort zu wohnen, was mit verschiedenen Unannehmlichkeiten verbunden sein kann. Hier ist daher aus dem eventuell niedrigeren Mietzins nicht auf ein zusätzliches Naturaleinkommen zu schliessen.

[2] Fuisting, Steuerlehre, S. 112.

[3] Vgl. z. B. Luzern: VVO zum Steuergesetz § 51: «Die auf dem Platze nach Lage, Einrichtung usw. üblichen Mietzinse.»

[4] ORK IV, Nr. 23.

Es muss sich bei der Bemessung des Mietwertes der eigenen Wohnung der Natur der Sache nach immer um Ermessensentscheide handeln. Allgemeine Ansätze lassen sich für die Berechnung nicht aufstellen. Ein Durchschnittswert, der z. B. für den ganzen Kanton Anspruch auf Gültigkeit erheben wollte, könnte den verschiedenen Verhältnissen in bezug auf Lage, Bauzustand, Grösse oder Zimmerzahl usw. nicht Rechnung tragen. Aus den gleichen Gründen ist eine Festsetzung des Naturalwertes prozentual zur Katasterschatzung abzulehnen. Dagegen bietet die Katasterschatzung eine Grundlage, auf der hier aufgebaut werden kann. Die ORK hat das Vorgehen einer Steuerkommission nicht geschützt, wonach sich diese, zur Bestimmung des Mietwertes, an eine Liste mit drei Kategorien von Wohnungen hielt. Es wurde allerdings nicht die Bewertung nach einem Schema an sich abgelehnt, sondern der Grund zur Beanstandung lag darin, dass diese Liste nicht nach klaren und augenscheinlichen Kriterien aufgestellt worden war.[5] Nichts einzuwenden hatte die oberste Rekursinstanz gegen eine gemeindeweise aufgestellte Skala, die auf dem Schatzungswert aufgebaut war.[6] Auch bei einer gemeindeweise aufgestellten Werttabelle muss ein starres Kleben an den Ansätzen zu Härten führen, die nur durch die Berücksichtigung weiterer Tatsachen, wie Lage, Unterhaltszustand usw., vermieden werden können. In einem weiteren Entscheid erachtete die ORK die Ansetzung eines Mietwertes, der einer Rendite von zirka 7 % entsprach, als angemessen.[7]

Gelegentlich hat die Tatsache zu Rekursen Anlass gegeben, dass von der Gesamtgebäudeschatzung ausgegangen wurde, statt für die Berechnung des Mietwertes der Wohnung nur die Schatzung der Wohngebäude zu Grunde zu legen. Bei Bauerngütern dienen z. B. Scheunen, Stallungen usw. dem Landwirtschaftsbetriebe. Der Nutzwert dieser Gebäudeteile ist bei prozentualer Besteuerung vom Schatzungswert des Landes bereits als Einkommen besteuert. Es würde daher eine Unbilligkeit bedeuten, wenn hier der Mietwert der Wohnung von der Gesamtschatzung berechnet würde, statt nur von der Schatzung des Wohngebäudes, besonders, da letzteres meist verhältnismässig den kleineren Teil des Gutes ausmacht.

Wie in der Landwirtschaft, geht auch bei Gewerbebetrieben die gesonderte Berechnung eines Mietwertes für Ladenlokalitäten usw. nicht an. Das aus der Benützung der eigenen Ladenlokalitäten

---

[5] ORK III, Nr. 12. (Eine Kategorie umfasste z. B. «komfortable Wohnungen mit vier Zimmern».)

[6] ORK VIII, Nr. 16 (z. B. Wohnhäuser mit Schatzungen von Fr. 15'000.— bis 20'000.—: Mietwert Fr. 500.—, von Fr. 20'000.— bis 40,000.—: Mietwert Fr. 800.—).

[7] ORK IV, Nr. 22.

fliessende Einkommen gilt im Ertrag des Gewerbes mitgerechnet, wo keine Miete abgeht und deshalb das Schlussergebnis höher ist.[8]

Nach dem Steuergrundsatz, dass nur wirklich vorhandenes Einkommen versteuert werden soll, ist es nicht möglich, einen Mietwert zu besteuern, wenn ein Haus leer steht. Zur Anrechnung eines Mietwertes, der unter Umständen nicht den vollen Betrag ausmacht, muss das Haus irgendwie im Dienste des Eigentümers stehen. Dies kann geschehen durch Einlagerung von Objekten, in Form einer blossen Rücksichtnahme auf die eigene Bequemlichkeit des Eigentümers, um ihm die ungestörte Benützung einer andern Wohnung im gleichen Hause zu ermöglichen usw.[9] Ebenso kann nicht der volle Betrag eines möglicherweise erzielbaren Mietzinses angerechnet werden, wenn ein Eigentümer seine Wohnung nur kurze Zeit bewohnt.[10] Baselland besteuert hier allerdings gleichwohl den ganzen Mietwert mit der Ueberlegung, dass dieser Wert dem Betrag zu entsprechen habe, welchen ein Mieter dafür bezahlen müsste, dass er jederzeit das Recht hat, über das Mietobjekt zu verfügen und dasselbe bewohnen zu können.

Während im Staatssteuerrecht Naturaleinkommen allgemein «ihrem Werte nach» zu schätzen sind und beim Mietwert von eigenen Wohnungen der Gebäudewert angemessen berücksichtigt werden soll, haben im Gemeindesteuerrecht nur wenige Reglemente Bemessungsgrundlagen aufgestellt. Die Reglemente fordern etwa beim Mietwert eigener Wohnungen auch die Berücksichtigung des Gebäudewertes oder der Grösse und Art der Wohnung. Ferner werden auch minimale und maximale Beträge für den Mietwert festgesetzt oder es wird dieser prozentual zur Katasterschatzung bestimmt.[11]

B. Die Bemessungsfaktoren für das gemischte Einkommen der Landwirtschaft.

I. Allgemeines.

Das Einkommen der Landwirtschaft setzt sich zusammen aus Naturalertrag und Geld. Diesem Umstand wird durch eine besondere Berechnungsweise Rechnung getragen. Die Steuerveranlagung des landwirtschaftlichen Einkommens erfolgt in sehr verschiedener Weise. Es wird ermittelt nach buchhalterisch festgestellten An-

[8] ORK III, Nr. 13.
[9] Vgl. Luzerner Korrespondenzblatt 1928, Heft 3, S. 6 f.
[10] Lexikon, S. 528.
[11] Vgl. hiezu Franz Jeger, S. 130.

sätzen, nach Grundsteuer- oder Katasterschatzung, nach Stück Grossvieh, nach Betriebsfläche, Pachtzins usw.

Bei den Landwirten kann im allgemeinen nicht auf eine Buchhaltung abgestellt werden, weil eben keine geführt wird. Dagegen sollte kein Hindernis bestehen, dort, wo Bücher vorliegen, diese bei der Veranlagung zu benützen (vgl. jetzt § 19 StG). Die Produktionstätigkeit des Landwirts unterscheidet sich von der gewerblichen Produktion im wesentlichen nur dadurch, dass der Landwirt regelmässig in erheblichem Umfange auch für den eigenen Verbrauch produziert, so dass er den hieraus fliessenden Gewinn dem Ertrage zurechnen muss. Das nächstliegende besteht darin, dass man zu dem vom Landwirt aus seinen Produkten erzielten Barerlös den Verkehrswert der nicht unmittelbar in Geld umgewandelten, sondern entweder selbstverbrauchten oder aufgespeicherten Erzeugnisse hinzurechnet.[12] Die Erfassung und die Kontrolle bietet aber hier besonders grosse Schwierigkeiten. So stellt man aus steuertechnischen Gründen — zu denen sich ein Entgegenkommen gegenüber den Bauern gesellt — meist auf sogenannte Ertragseinheiten ab. Dabei sind verschiedene Methoden gebräuchlich.

II. Die Bemessung nach Prozenten der Katasterschatzung.

Im Kanton Solothurn wurde bisher die Staatssteuer grundsätzlich nach dem Katasterwert des bewirtschafteten Grundbesitzes veranlagt. § 15/2 VVO bestimmt:

> «Die Berechnung der Erträgnisse aus dem Betriebe der Landwirtschaft, die sich nach Abzug der in § 13/1 bezeichneten Unkosten von den Nutzungen jeder Art ergeben, hat auf Grundlage der Katasterschatzung des bewirtschafteten Grundbesitzes (Matt-, Acker-, Weide-, Reb- und Gartenland, ohne Gebäude) zu geschehen. Die Erträgnisse sind in der Regel im Minimum auf 7 % jener Schätzung anzuschlagen.»

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang ferner Abs. 5:

> «Wenn es durch ausnahmsweise Verhältnisse als begründet erscheint, so sollen auch niedrigere Selbsttaxationen als solche von 7 % durch die Steuerbehörden Berücksichtigung finden.

Da die Katasterschatzungen aus den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts für die heutigen Verhältnisse allgemein zu niedrig sind, wurde ein Ausgleich dadurch geschaffen, dass meist 12 und mehr Prozent in Anwendung kommen. Der prozentuale Ansatz hat sich nach der Gunst oder Ungunst des Jahres, der Qualität der Betriebsmittel und des Betriebes, den Absatzverhältnissen für die Produkte und dem Aufwand für die Arbeitskräfte zu richten. Von

[12] Blumenstein I, S. 233.

dem so berechneten Roheinkommen sind abzugsberechtigt die Pacht-, Miet-, Schulden- und Schleisszinsen. Kosten für fremde Arbeitskräfte können als solche nicht besonders abgezogen werden. Dem Umstand, dass fremde Leute angestellt werden müssen, wird durch Anwendung eines niedrigeren Prozentsatzes Rechnung getragen. Anderseits ist in dem Fall, wo Kinder oder sonstige Familienglieder (§ 4 VVO) im Landwirtschaftsgewerbe ihrer Eltern oder Beschützer arbeiten, ein dem daherigen Vorteil entsprechend erhöhter Prozentsatz anzuwenden (§ 15 VVO). Wo in einem Pacht- oder Mietobjekt, das dem Landwirtschaftsbetriebe dient, auch eine Wohnung inbegriffen ist, darf nicht der ganze Pacht- oder Mietzins in Abzug gebracht werden, sondern nur soweit, als derselbe auf das Objekt des Landwirtschaftsbetriebes entfällt.

Mit der Taxation des Landwirtschaftsertrages nach Prozenten der Katasterschatzung wird zum Teil auch das Einkommen aus den sogenannten Nebeneinkünften erfasst. Diese sind zu unterteilen in landwirtschaftliche und nichtlandwirtschaftliche. Zu den erstern sind zu zählen: Die Einkünfte aus der üblichen Geflügelhaltung, aus Bienenzucht, aus der Haltung eines Zuchtstiers usw. Gleich zu behandeln ist auch der Ertrag aus dem Betriebe eines landwirtschaftlichen Traktors.[13] Ein Einkommen aus einem der genannten Zweige der Landwirtschaft ist schon im ordentlichen Landertrag inbegriffen und es dürfen keine diesbezüglichen Zuschläge gemacht werden. Anders verhält es sich bei Nebeneinkünften, die nicht eigentlich zur Landwirtschaft gehören, wie gewerbsmässiger Viehhandel, Handel mit angekauften, fremden landwirtschaftlichen Produkten [14] usw. Die Erträgnisse aus solchen Nebengeschäften sind unabhängig von der ordentlichen landwirtschaftlichen Ertragsberechnung gesondert zu erfassen. Es handelt sich um besonderes Erwerbseinkommen neben dem aus der Landwirtschaft.[15] Unkosten für den Gebäudeunterhalt gelten bei der Besteuerung nach Prozenten der Katasterschatzung als schon berücksichtigt.[16] Die Besteuerung nach diesem System stellt eine Nettobesteuerung dar. Der Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebes versteuert demnach mit dem in Anwendung kommenden Prozentsatz die gesamten Erträgnisse des Betriebes. Daher ist es nicht zulässig, dass Miterwerbende für Einkommen aus dem nämlichen Betriebe besteuert werden.[17]

[13] ORK VI, Nr. 10.

[14] Entscheidend ist hier der Ankauf fremder Waren. Nicht von Bedeutung ist dagegen, ob ein Gemüse- oder Obstbau in grösserem Maßstab und regelmässig betrieben werde oder ob nur gelegentlich eine Marktfahrt stattfinde.

[15] Vgl. ORK IV, Nr. 18; VI, Nr. 10; VIII, Nr. 15.

[16] ORK II, Nr. 22.

[17] ORK VII, Nr. 9.

Anders verhält es sich, wenn ein Gemeindesteuerreglement ausdrücklich festsetzt, dass Söhne und Töchter über 18 Jahre, die bei ihren Eltern wohnen und im landwirtschaftlichen Betrieb mitarbeiten, mit einem bestimmten Einkommen taxiert werden sollen. Hier kann sich die Unzukömmlichkeit ergeben, dass der Sohn aus dem Betrieb mehr versteuern muss als der Vater als Betriebsinhaber. Der besondern Besteuerung der Söhne und Töchter muss hier natürlich beim Einkommen des Vaters entsprechend Rechnung getragen werden.[17]

Nicht inbegriffen ist im Prozentsatz der Mietwert der eigenen Wohnung, was sich auch beim Abzug für Gebäudeunterhaltskosten zeigt. Letztere sind nur für Gebäudeteile, die dem Landwirtschaftsbetriebe dienen, bei der prozentualen Berechnung berücksichtigt.

In einem wichtigen Entscheid aus dem Jahre 1926 stellt die ORK folgendes fest:[18] Ergibt die Berechnung des Landwirtschaftsertrages nach Prozenten der Katasterschatzung einen offensichtlich unrichtigen Betrag, so kann das landwirtschaftliche Einkommen auch nach andern Gesichtspunkten berechnet werden.»

Grundsätzlich gilt nach § 15 VVO die Berechnung nach Prozenten der Katasterschatzung. Die Abweichung von den Vorschriften der VVO steht im Zusammenhang mit den teilweise ausserordentlich niedrigen Schatzungen.

Im StStG ist ein maximaler Prozentsatz nicht festgelegt. Es steht also der Steuerbehörde frei, wie hoch sie diesen Ansatz wählen will. Die ORK führte aber in einem diesbezüglichen Entscheid aus: «Auch eine derartige Nettotaxation muss im Rahmen der allgemeinen Einschätzung bleiben. Die Einstellung eines mehr als 40 % der Katasterschatzung ausmachenden Landwirtschaftsertrages geht aber darüber hinaus und ist gegenüber der Taxation anderer Landwirte — ein Vergleich, der nicht übergangen werden darf — zu hoch.» (ORK II, Nr. 11.)

Wenn man sich starr an die VVO halten wollte, müsste man entweder nach Bedürfnis über die ordentlichen Prozentsätze erheblich hinausgehen — was aber zu einer grossen Unsicherheit und wahrscheinlich auch zu ungleicher Behandlung führen würde — oder dann könnte man eben den wirklichen Verhältnissen nicht Rechnung tragen.

Wenn eine nach dem üblichen Prozentsatz vorgenommene Einschätzung zu unbefriedigenden Resultaten führt, so kann meines Erachtens der Landwirt nicht darauf dringen, trotzdem nach dieser Bemessungsart veranlagt zu werden, oder er muss dann ausserordentlich hohe Prozentsätze ohne weiteres gelten lassen. Ueber

[18] ORK II, Nr. 12.

den bezugstechnischen Anordnungen der VVO stehen immerhin die allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Steuer.

Dass eine offensichtlich zu niedrige oder zu hohe Einschätzung vorliegt, kann festgestellt werden durch Vergleich mit den Einschätzungen anderer Landwirte, die unter gleichen Verhältnissen arbeiten, und durch Vergleich mit den Ergebnissen anderer Taxationsarten, wie z. B. mit derjenigen, die auf dem Hektarenertrag aufbaut.

III. Die Bemessung nach dem sogenannten volkswirtschaftlichen Einkommen.

Als neueste Taxationsart für das landwirtschaftliche Einkommen wird — besonders vom Schweiz. Bauernsekretariat in Brugg — die Berechnung nach dem sogenannten volkswirtschaftlichen Einkommen gefordert. Dieses kann berechnet werden pro Hektare Kulturfläche mit oder ohne Wald, oder auch pro Stück Grossvieh.

Im Kanton Solothurn wurde diese Berechnungsart bisher nur angewendet, wenn das Ergebnis auf Grund der ordentlichen Prozentberechnung nicht befriedigte.[19] Nach dem neuen StG werden die landwirtschaftlichen Betriebe wenn möglich auf Grund einer Buchhaltung eingeschätzt. Fehlt eine solche, so ist das landwirtschaftliche Einkommen auf Grund des sogenannten volkswirtschaftlichen Einkommens festzustellen (§ 19 StG). Die Berechnung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen ist aufgebaut auf landwirtschaftlichen Buchhaltungen, die vom schweizerischen Bauernsekretariat geprüft werden. Endzweck soll nach Laur[20] sein, das reine Einkommen des Landwirts festzustellen, das sich zusammensetzt aus dem Gegenwert für seine, dem Betriebe zur Verfügung gestellte, manuelle und geistige Arbeitskraft (Arbeitsverdienst) und einem Zinsanspruch für sein eigenes, im Betriebe stehendes Vermögen (Vermögensrente). Innerhalb der fortgesetzten buchhalterischen Registrierung der Einnahmen und Ausgaben werden berücksichtigt: Die Gewinnungskosten, wie Kauf von Saatgut, Dünger, Futtermittel, Aufwendungen für Tierarzt, Apotheke, Gebäudereparaturen, Versicherungen, allgemeine Verwaltungskosten, Abschreibungen usw. Nach Abzug aller sachlichen Aufwendungen wird so ein sogenanntes volkswirtschaftliches Einkommen berech-

[19] Z. B. ORK VIII, Nr. 13.

[20] Laur, Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft, S. 107 f.

net. Dieser wohltönende und nichtssagende Ausdruck stellt also nach Laur dar: den um den Betriebsaufwand (Gewinnungskosten, Abschreibungen) gekürzten Endrohertrag pro Hektare bebauter Landfläche.

Die Berechnungen des Schweizerischen Bauernsekretariates sind in erster Linie dazu da, um dem Bauer einen zuverlässigen und klaren Ueberblick über seine wirtschaftliche Lage zu ermöglichen. Ob das Ergebnis ohne weiteres auch für die Steuerberechnung Grundlage bilden kann, wie dies vom Bauernsekretariate gewünscht wird, ist eine andere Frage, die nur im Zusammenhang mit den positiven Steuervorschriften beantwortet werden kann. Jedenfalls dürfen sich die Landwirte, die eine Buchhaltung führen, deswegen nicht steuerlich besser stellen als andere Gewerbetreibende. Aus diesen Gründen können für die Steuer nicht berücksichtigt werden: die Abzüge für Steuern und die Verzinsung des im Betriebe arbeitenden Eigenkapitals. Prämienzahlungen für Versicherungen können nur in dem vom Steuergesetz festgesetzten Masse abgezogen werden.

Erst wenn die genannten Einschränkungen beobachtet werden, können Mittelzahlen pro Hektare oder pro Stück Grossvieh aufgestellt werden, die Anspruch auf steuerliche Anerkennung erheben können. Diese Hektarenertragsansätze werden um so zuverlässiger, je mehr Buchhaltungen zu ihrer Ermittlung zur Verfügung stehen. Das Schweizerische Bauernsekretariat veröffentlicht alljährlich die von ihm errechneten kantonalen Durchschnittszahlen. Wenn nun diese als allgemeine Grundlage verwendet würden, so ergäbe sich ein Resultat, das zum mindesten nicht in höherem Masse den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall entsprechen würde als das, welches sich bei Bemessung nach Prozenten der Katasterschatzung ergibt. Für eine befriedigende Bemessungsgrundlage sind vielmehr Verhältniszahlen für jede einzelne Gemeinde, oder doch für kleine Kreise, Voraussetzung. Im Kanton Solothurn führen aber heute noch zu wenig Bauern zuverlässige Buchhaltungen, um diese Zahlen so feststellen zu können, dass sie zu einer gerechten Verteilung der Steuerlasten führen.

Der Hektarenertrag oder der Ertrag pro Stück Grossvieh wird nicht in einer festen Zahl angegeben, sondern es wird lediglich ein Maximal- und ein Minimalwert genannt. Das ermöglicht eine Berücksichtigung der Besonderheiten der einzelnen Betriebe, z. B. auch innerhalb einem gemeindeweise festgesetzten Rahmen.

Der Rohertrag pro Hektare Fläche variiert in den einzelnen Betrieben auch innerhalb den engsten örtlichen Grenzen, je nach der Intensität der Bewirtschaftung und den weiteren Produktions-

bedingungen. Dabei schliessen kleinere Betriebe meist besser ab. Der Grund dürfte darin liegen, dass kleine Betriebe gewöhnlich intensiver bebaut werden und auch häufig einen prozentual kleinern Wald- und Weidebesitz aufweisen als Grossbetriebe. Dazu kommt, dass der Mietwert pro Grundfläche mehr ausmacht als bei einem grösseren landwirtschaftlichen Gewerbe und dass meist Nebenzweige der Landwirtschaft, wie Obstbau, Geflügelhaltung, Bienenzucht usw., ausgiebig betrieben werden.

Es bleibt auch bei der eben besprochenen Taxationsart Raum für eine Ermessenstaxation der Steuerbehörde, wenn auch in weit weniger hohem Masse als bei der bisher üblichen, in der VVO vorgesehenen Bemessungsart, wo ausser dem Minimum von 7 %, das — bei ausnahmsweisen Verhältnissen (§ 15/5 VVO) — auch noch unterschritten werden kann, keine Grenzen bestehen. Ausserdem muss der Absatz 1 des § 15 VVO auch bei der Bemessung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen gelten, d. h. die Gunst oder Ungunst des Jahres, die Qualität der Betriebsmittel und des Betriebes, die Absatzverhältnisse für die Produkte, nicht aber der Aufwand für fremde Arbeitskräfte, sollen bei der Bestimmung des Ertrages berücksichtigt werden.

Bei Besteuerung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen ist — im Gegensatz zur Besteuerung in Prozenten des Katasterwertes — der Mietwert der eigenen Wohnung schon berücksichtigt und kann deshalb nicht als besonderer Zuschlag besteuert werden.[21] Damit steht im Zusammenhang, dass auch Unterhaltskosten für das Wohngebäude nicht besonders abzuziehen sind. Als Nebeneinnahme, die nicht unter den regulären Landwirtschaftsertrag fällt, wäre höchstens zu besteuern, was der Landwirt durch Vermietung von Wohnräumen an Dritte einnimmt.

Als Abzüge kommen beim volkswirtschaftlichen Einkommen noch in Betracht: Existenzminima und Schuldenzinse, dazu — im Gegensatz zur Prozentbesteuerung — Löhne für fremde Arbeitskräfte. Ein Nichtgestatten dieser Lohnabzüge würde den Landwirt, der mit fremden Arbeitskräften arbeiten muss, gegenüber dem, der mit Familiengliedern wirtschaftet, in Nachteil setzen. Bei der Besteuerung nach Katasterwert wird diesem Umstand durch einen verschieden hohen Prozentsatz Rechnung getragen. Es ist klar, dass neben den Abzügen in der tatsächlichen Höhe der Löhne bei der ermessensweisen endgültigen Festsetzung des Steuerbetrages innert dem Rahmen der Hektarenansätze die stärkere Belastung durch fremde Arbeitskräfte nicht nochmals berücksichtigt werden kann.

[21] ORK VIII, Nr. 13 und 14.

Gleich zu behandeln wie fremde Arbeitskräfte sind, in bezug auf die Abzüge, die Familienangehörigen, die kraft positiver Gesetzesvorschrift gesondert besteuert werden, trotzdem sie im landwirtschaftlichen Betrieb mitarbeiten.[22]

Nicht auf dem oben dargelegten volkswirtschaftlichen Einkommen beruht die Hektarenertragsbesteuerung im Gemeindesteuerreglement, das dem Entscheid X, Nr. 21, zu Grunde liegt.

Zusammenstellung.

I. Besteuerung nach Prozenten der Katasterschatzung.

Es können abgezogen werden:

1. Das Existenzminimum
2. Schuldenzinse
3. Unterhaltskosten für die Wohngebäude.

Besonders berechnet wird:

Der Mietwert der eigenen Wohnung.

II. Besteuerung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen.

Es können abgezogen werden:

1. Das Existenzminimum
2. Schuldenzinse
3. Löhne für fremde Arbeitskräfte.

Neben der Hektarenertragsbemessung wird im Kanton Solothurn auch die Bemessung nach der Anzahl Grossvieh angewendet. Dabei gelten zwei Stück Kleinvieh als ein Stück Grossvieh. Ein weiteres Eingehen auf diese Bemessungsart erübrigt sich, da hier genau gleich vorgegangen wird wie beim Hektarenertrag. Auch hier ist der Mietwert der eigenen Wohnung im Ansatz pro Stück Grossvieh inbegriffen und eine besondere Besteuerung dieses Wertes ist nicht geboten.[23]

Die Bemessung nach der Stückzahl eignet sich besonders für Berggegenden und Jurawirtschaften. Dort besteht auch eine besonders niedrige Katasterschatzung (siehe jetzt § 30/4 VO).

Die Vorschrift des § 15/6 VVO ist aber nicht als Grundlage für eine besondere Bemessungsart für Sennberge neben der Prozentbesteuerung aufzufassen. Es soll vielmehr nur innerhalb der Bemessung nach der Katasterschatzung bei Sennbergen die Stückzahl, für welche jene Fütterung bieten, in angemessener Weise berück-

[22] Die besondere Besteuerung fordern einige Gemeindesteuerreglemente für Kinder von einem bestimmten Alter an. (Vgl. ORK VIII, Nr. 13.) (Vgl. jetzt auch StG § 57.)

[23] Das wurde nicht berücksichtigt in den beiden Entscheiden: ORK II, Nr. 12, und VI, Nr. 9.

sichtigt werden. Die Bedeutung dieser Unterscheidung zeigt sich bei der Frage, ob der Mietwert der eigenen Wohnung oder Löhne für fremde Arbeitskräfte als im Ansatz inbegriffen zu betrachten sind oder nicht.

Die Nebeneinkünfte sind gleich zu behandeln wie bei der Bemessung nach der Katasterschatzung.

In den KRVerh. zum Entwurf wurde von landwirtschaftlicher Seite die Anregung gemacht, man solle allgemein die Bemessung des landwirtschaftlichen Einkommens nach den Angaben des Bauernsekretariates im Gesetz selbst vorschreiben und die Bemessung nach der Katasterschatzung fallen lassen.[24] Dieser Vorschlag wurde aber damals abgelehnt, indem man sich nicht im Steuergesetz auf Angaben eines Sekretariates eines Berufsverbandes festlegen wollte (vgl. jetzt § 19 StG in Verbindung mit § 30 VO).

Mag auch die Berechnung nach dem Hektarenertrag die feinere Einschätzungsart sein, so dürfen doch deren Vorteile gegenüber der technisch einfacheren Berechnung nach der Katasterschatzung nicht überschätzt werden. Dies vor allem so lange, als die Hektarenertragsziffern nicht auf einer genügend grossen Anzahl Buchhaltungen beruhen, die die Festsetzung der Mittelzahlen für kleine Gebietskreise ermöglichen würden.

Alle die genannten Nettobesteuerungsarten sind nur brauchbar für diejenigen Steuerpflichtigen, die ihr Land selbst bebauen, nicht aber für Verpächter.[25] In den Prozentansätzen und in der Mittelzahl für den Hektarenertrag ist sowohl der Ertrag des Vermögens wie derjenige der Arbeit berücksichtigt. Der Verpächter hat nur den Ertrag des Vermögens zu versteuern und der liegt für ihn im Pachtzins. Dieser ist sein Roheinkommen. Der Ertrag der Arbeit ist vom Pächter zu versteuern. Er ergibt sich aus dem ganzen Landwirtschaftsertrag mit Abzug des Pachtzinses.

Was die Bemessung des Landwirtschaftsertrages im Gemeindesteuerrecht betrifft, verweise ich auf die Ausführungen bei Jeger.[26] Hier ist allgemein zu bemerken, dass nach Gemeindegesetz — wie schon oben ausgeführt — nur der Ertrag der Arbeit besteuert werden soll. Die meisten Gemeinden besteuern aber den Landwirtschaftsertrag analog den Vorschriften der Staatssteuer, die Arbeits*und* Vermögensertrag erfasst. Dann sind aber Ansätze von 5 % der Katasterschatzung und weniger zu niedrig, indem nach Abzug des Grundstückertrages für die Arbeitsleistung nur noch ein Ansatz von 1—2 % verbleibt, was entschieden zu wenig ist und was eine

[24] KRVerh. 1923, S. 469.
[25] ORK I, Nr. 16.
[26] Franz Jeger, S. 130 ff.

Begünstigung der Landwirte gegenüber den übrigen Steuerzahlern bedeutet. Im Gegensatz zum Staatssteuerrecht besteht aber in vielen Gemeindesteuerreglementen ein Maximalansatz, über den nicht hinausgegangen werden darf, auch wenn sich dadurch eine zu niedrige Besteuerung ergibt. Es bleibt allein noch die Möglichkeit der Anfechtung des Reglementes beim RR.

IV. Die Bemessung des Waldertrages.

Die Rendite der Waldungen ist nach § 16 VVO gleich 4 % der Katasterschatzung anzuschlagen. Es handelt sich hier wie bei der Berechnung des Landwirtschaftsertrages um eine Durchschnittsbesteuerung. Der effektive Wert des Holzschlages in einem Jahr ist nicht ausschlaggebend. Im Ansatz von 4 % sind Unkosten für Gehälter und Verwaltungskosten, Hauerlöhne, Wegunterhalt usw. inbegriffen und können nicht gesondert abgezogen werden.[27] Wir haben es auch hier wieder mit einer Nettobesteuerung zu tun. In der Regel wird die einzelne Waldparzelle während Jahren nur geringen Ertrag abwerfen. Sobald der Bestand schlagreif wird, entsteht eine einmalige, ausserordentliche Nutzung. Dadurch, dass jährlich ein Ertrag von 4 % versteuert wird, verteilt sich die effektive Einnahme eines Steuerjahres auf mehrere Jahre, was sich in bezug auf die Progression zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann. Zieht ein Pflichtiger durchschnittlich einen höhern Ertrag als 4 %, so wird angenommen, dass er das Vermögen angreift. Umgekehrt lässt er dann bei einer geringeren Nutzung das Vermögen anwachsen. Dies ist von Bedeutung bei einer Handänderung für die Berechnung des Wertzuwachses. Die Erträgnisse eines Waldes, die alljährlich versteuert, effektiv aber nicht erzielt wurden, indem der Besitzer den Wald unangetastet stehen liess, müssen von einem darauf erzielten Liegenschaftenreingewinn abgezogen werden. Gewinnungskosten, wie Löhne für Arbeiten zum Unterhalt des Waldes, sind aber in den jährlich versteuerten 4 % inbegriffen und können natürlich auch hier nicht besonders berücksichtigt werden.[28] Fuisting[29] lehnt eine Durchschnittsberechnung ohne Rücksicht auf den effektiv erzielten Ertrag — seinen allgemeinen Grundsätzen gemäss — ab. Er betrachtet das Holz mit dem Zeitpunkt der Trennung von Grund und Boden in jeder Beziehung als Frucht. Als Argument führt er an, dass erst mit dem Holzschlag die Möglichkeit der Ertragserzielung aus der gewonnenen Frucht,

[27] ORK I, Nr. 16 a. E.
[28] ORK I, Nr. 19.
[29] Fuisting, Steuerlehre, S. 168 f.

also dem geschlagenen Holz, gegeben sei. Ob das Holz schlagreif sei, sei bedeutungslos. Ob und wie weit in allen Fällen verständig und zweckmässig verfahren werde, sei für den lediglich nach den tatsächlichen Zuständen zu beurteilenden Ertrag gleichgültig. Fuisting scheint meines Erachtens aber nicht zu berücksichtigen, dass nach seiner Auffassung unter Umständen Teile des Vermögens als Einkommen versteuert werden.

Für die Praxis dürfte die Ertragsbemessung von 4 % der Katasterschatzung in den meisten Fällen eher hoch bemessen sein. Die Veranlagung ist aber technisch einfach. Unzukömmlichkeiten, die sich besonders bei kurzer Besitzesdauer dadurch ergeben, dass mehr versteuert werden muss als effektiv an Ertrag erzielt wurde, können bei der Wertzuwachssteuer berücksichtigt werden.

Nach dem neuen StG gilt ein beweglicher Satz von 3—6 % der Katasterschatzung. Ueberdies setzt der RR in Perioden von 4—8 Jahren den Steuersatz auf Grund der wirtschaftlichen Lage auf dem Holzmarkt einheitlich fest. Bei Festsetzung des Waldertrages ist der Bewirtschaftungsart angemessen Rechnung zu tragen. (Vgl. § 20 StG und § 31 VO.)

C. Die Einkommensberechnung nach dem Aufwand.

Der § 12 der VVO zum StStG lautet folgendermassen:

> «Bei Mangel bestimmter Anhaltspunkte bezüglich des Einkommens des Steuerpflichtigen ist dasselbe einerseits nach dem Umfange und der Rentabilität der in Frage stehenden Geschäftsbranche und anderseits nach dem mutmasslichen Aufwande des Steuerpflichtigen für seine Haushaltung und seine Person sowie nach seinem wirtschaftlichen Erfolge zu bemessen, so dass ein solcher Steuerpflichtiger in gleichem Verhältnis belastet wird, wie ein anderer mit bekanntem fixem Einkommen.»

Es handelt sich hier nicht um eine eigentliche Besteuerung nach dem Aufwand, d. h. um diejenige Besteuerungsform, wonach in Anknüpfung an die Verwendung des Einkommens für einzelne persönliche Zwecke ein hiernach vorausgesetztes Einkommen getroffen werden soll. Als Beispiele für eigentliche Aufwandsteuern wären etwa zu nennen: Miet- und Wohnungssteuern oder die französische Tür- und Fenstersteuer. Dort wird aus einzelnen, augenscheinlichen Merkmalen auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen geschlossen. Die Bemessung des Einkommens nach dem Aufwand, wozu noch die Rentabilität der in Frage stehenden Geschäftsbranche und der wirtschaftliche Erfolg des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden muss, bedeutet nicht viel

anderes als eine Einkommensbemessung auf Grund einer freien Schätzung. Der § 12 VVO will lediglich ausdrücklich betonen, dass jede willkürliche Einschätzung vermieden werden soll. Wenn keine erheblichen Grundlagen für die Besteuerung da sind, dann sollen alle Umstände berücksichtigt werden, die für eine gerechte Erfassung des Einkommens eines Pflichtigen in Frage kommen können. Dazu ist der Aufwand als augenscheinlichstes Merkmal geeignet. Voraussetzung ist aber, dass er mit Vorsicht als Grundlage der Steuertaxation angewendet wird. Jedenfalls muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gelassen werden, nachzuweisen, dass er für seinen Aufwand das Kapital angreift, Leistungen und Zuwendungen Dritter, die unter Umständen nicht steuerpflichtig sind, empfängt, dass er aus aufgenommenen Darlehen oder aus in andern Kantonen gelegenen Grundstücken usw. lebt.[30] (Vgl. jetzt StG § 21/2.)

Es ist möglich, dass mit einer eigentlichen Aufwandsteuer Nebenzwecke verbunden sind, wie Einschränkungs- oder Prohibitivmassnahmen im öffentlichen Interesse. Dass dem § 12 VVO keine solchen Gedanken zu Grunde liegen, ist offensichtlich. Solche Nebenzwecke lassen sich übrigens volkswirtschaftlich wohl rechtfertigen, dagegen haben sie mit Steuerrecht nichts zu tun. Die eigentlichen Aufwandsteuern lehnen sich — im Gegensatz zu den Steuern, die sich an die Befriedigung allgemeiner Bedürfnisse knüpfen — an den besondern Aufwand für entbehrliche Dinge.

Die Blütezeit der reinen Aufwandsteuern fällt in das 17. und 18. Jahrhundert.[31] Die Berücksichtigung des Aufwandes zur Bemessung des Einkommens ist mit dem Grundsatze, dass der Pflichtige nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert werden soll, nicht vereinbar, denn der Aufwand ist eines der unsichersten Merkmale für die Höhe eines Einkommens. Die Vorstellung, als ob die Besteuerung eines übermässigen Aufwandes eine berechtigte Strafe des Verschwenders darstelle, würde mit dem Begriff und dem Wesen der Steuer nicht vereinbar sein, übrigens auch für die zahlreichen Fälle nicht zutreffen, in denen ein solcher Aufwand keineswegs als Verschwendung erscheint. Wenn die Höhe des Aufwandes mit dem mutmasslichen Einkommen nicht in Einklang steht, so kann das den Steuerbehörden dagegen Anlass geben, weitere Nachforschungen anzustellen.[32]

Begrifflich ist eine Einkommensbemessung nach dem allgemeinen Aufwand nur mit der allgemeinen Einkommenssteuer

[30] RB 1923, S. 289.
[31] Vgl. Fuisting, Steuerlehre, S. 32.
[32] Fuisting, Steuerlehre, S. 234. Es lässt sich z. B. der Tatbestand denken, wo ein Steuerpflichtiger sein Vermögen zu Repräsentationszwecken angreifen muss.

vereinbar. Sie lässt sich nur damit rechtfertigen, dass Personen, deren Lebensführung auf das Vorhandensein von Einkommensquellen schliessen lässt, nicht steuerfrei ausgehen sollen, weil man sie auf dem ordentlichen Weg nicht fassen kann. Die Besteuerung nach dem Aufwand soll daher nur subsidiär angewendet werden und nur unter der ausdrücklichen Einschränkung — wie sie richtig das neue Gesetz vorsieht —, dass es dem Steuerpflichtigen vorbehalten bleibt, den Nachweis zu erbringen, «dass er diesen Aufwand ganz oder zum Teil aus dem Vermögen bestreitet». Dem Vermögen sind dabei gleichzusetzen: andere nicht einkommenspflichtige oder nicht unter die Steuerhoheit des Kantons fallende Einkünfte.

Bei einer im Kanton Zürich üblichen Aufwandbesteuerung fragt es sich, ob der oben genannte Gegenbeweis zuzulassen sei oder nicht.[33] Dort besteht für neu in den Kanton einziehende Steuerpflichtige, welche sich nicht des Erwerbes wegen im Kanton aufhalten, die Bestimmung, dass während der ersten drei Jahre ihres erstmaligen Aufenthaltes im Kanton der Aufwand des Pflichtigen für sich und die mit ihm zusammenlebenden Personen als steuerpflichtiges Einkommen gelte. Der Aufwand *gilt* nach der Terminologie des Gesetzes als Einkommen. Es handelt sich hier, wie mir scheint, nicht um eine reine Aufwandbesteuerung im oben genannten Sinn. Man will offenbar doch auf einem Umweg das Einkommen selbst erfassen und daher muss wohl auch der Gegenbeweis, dass das Vermögen angegriffen wird, zugelassen werden.

Wenn sich auch die Einkommensbesteuerung nach dem Aufwand zum Teil rechtfertigen lässt, so kann sie doch nicht ganz befriedigen. Wo eine genaue Berechnung möglich ist, darf jedenfalls eine Besteuerung nach dem Aufwand nach solothurnischem Steuerrecht nicht stattfinden. Man will ja lediglich den Steuerpflichtigen, von dem man nur den Aufwand kennt, nicht besser behandeln als denjenigen, der nach konkreten Grundlagen eingeschätzt werden kann.

---

[33] Vgl. Blumenstein I, S. 235.

DRITTER TEIL.

Die zulässigen Abzüge vom Roheinkommen.

Für das Problem der Einkommensabzüge ist auszugehen von dem Grundsatz, dass nur das Reineinkommen des Steuerpflichtigen Grundlage zur Besteuerung bilden soll. Darunter ist derjenige Teil der in Betracht fallenden Einnahmen des Pflichtigen zu verstehen, der ihm zur Bestreitung seiner Bedürfnisse übrig bleibt.[1] Die Aufwendungen, die vom Einkommen abgezogen werden, zerfallen in vier Gruppen:

1. Gewinnungskosten,
2. Vermögensabschreibungen,
3. Verluste, und
4. Zuwendungen an Dritte.

Gewinnungskosten und Zuwendungen an Dritte stellen positive Aufwendungen dar (Ausgaben), während die Abschreibungen und Verluste negative Aufwendungen (Wertminderungen) sind.

Die vier abzugsfähigen Gruppen haben ihre Parallele bei der Vermögenssteuer, wo auf das Nettovermögen abgestellt wird. Hier wird — ausser bei einer reinen Objektsteuer — die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen auf die Weise zu Grunde gelegt, dass die Schulden von den Aktiven abgezogen werden können. Während aber bei der Reinvermögensbesteuerung nur ein Schuldenabzug vom Rohvermögen in Frage kommt, fällt bei der Ermittlung des Reineinkommens eine Mehrheit von abzugsfähigen Posten in Betracht, «die sowohl unter sich als auch mit dem Roheinkommen nicht notwendigerweise in Beziehung stehen».[1] Als Abzüge vom Roheinkommen stellen sich die Gewinnungskosten und die Abschreibungen dar, wogegen Verluste und Zuwendungen an Dritte vom Reineinkommen in Abzug gebracht werden.

Da nach solothurnischem Staatssteuerrecht die Steuer vom Gesamteinkommen erhoben wird, sind die Abzüge stets vom Einkommen als ganzem zu machen. Anders verhält es sich bei den

[1] Blumenstein I, S. 235.

speziellen Einkommenssteuern, wo Abzüge nur auf den einzelnen, Steuerobjekt bildenden Einkommensbestandteilen gemacht werden dürfen. «Sie können daher hier, falls sie höher sind als die Substanz des in Betracht fallenden Einkommensbestandteils, in ihrem nicht gedeckten Restbetrag nicht etwa auf einem andern Einkommensbestandteil gemacht werden, der ebenfalls als spezielles Einkommenssteuerobjekt in Betracht fällt.» [2]

A. Die Gewinnungskosten.

I. Allgemeines.

Der Begriff der Gewinnungskosten wird in der Steuerrechtswissenschaft wie folgt umschrieben: «Gewinnungskosten sind diejenigen Aufwendungen, welche der Steuerpflichtige machen muss, um einen bestimmten Erwerb zu erzielen.»[2] Sie stehen begrifflich nur mit dem Erwerbseinkommen in Zusammenhang. Keine Aufwendungen zur Erzielung eines bestimmten Erwerbs sind die Auslagen, die bei der Realisierung des Ertrags- oder des Zuwachsgewinneinkommens entstehen. Dagegen wirken sich bei diesen letztgenannten Einkommensarten gewisse Auslagen wirtschaftlich wie Gewinnungskosten aus. Sie stellen einfach eine substantielle Verminderung des Ertragseinkommens dar.[3] Beim Zuwachsgewinn kann nur als Gewinn bezeichnet werden, was der Steuerpflichtige aus einem Gegenstand über die zu dessen Beschaffung und Erhaltung gemachten Aufwendungen hinaus gelöst hat.[4]

Das solothurnische StStG einschliesslich die VVO und die Praxis machen keine diesbezüglichen Unterscheidungen. Die Auslagen, die mit den verschiedenen Einkommensarten in Verbindung stehen, werden ohne Unterschied als «Geschäftsunkosten» bezeichnet.

Zutreffenderweise sind Ausgaben, die mit dem Ertrags- und Zuwachsgewinneinkommen verbunden sind, ganz allgemein, ohne Bezugnahme auf einzelne Einkommensbestandteile als abzugsberechtigt zu erklären.[1] Der Umstand, dass eine Abzugsberechtigung für die mit Ertrags-, Genuss- und Liegenschaftenreingewinn-Einkommen verbundenen «Geschäftsunkosten», ausser den «Zinsen für schuldige Kapitalien» (§ 5 StStG), im Steuergesetz selbst

[2] Blumenstein I, S. 236.
[3] Blumenstein I, S. 236.
[4] Blumenstein I, S. 236/237.

nicht erwähnt sind, ist für ihre Zulässigkeit bedeutungslos. Das Steuergesetz müsste sie — wenn es sie nicht zulassen wollte — ausdrücklich ausschliessen.

Keine Gewinnungskosten liegen dann vor, wenn es sich bei den Ausgaben des Steuerpflichtigen um Verwendungen des Einkommens handelt, wie dies bei Vergabungen usw. der Fall ist.[5]

Die ORK hielt sich zu einer starken Dehnung des Gewinnungskostenbegriffes zuständig bei Korporationen, Stiftungen etc. mit ideellen Zwecken.[6] Sie argumentierte damit, dass, wenn die Erwerbsgesellschaften und Geschäftsbetriebe die Aufwendungen zur Erreichung ihres Erwerbszweckes vom Einkommen in Abzug bringen könnten, man zweifellos auch den Korporationen und Vereinen mit ideellen Zwecken gestatten müsse, die Auslagen, die zur Erreichung des ideellen Zweckes gemacht würden, abzuziehen. Die ORK verliess damit die meines Erachtens richtige Praxis, wonach die zweckdienliche Verwendung des Vermögensertrages von Stiftungen nicht als Unkosten betrachtet werden können.[7] Gewinnungskosten sind Aufwendungen, die der Steuerpflichtige machen muss, um einen bestimmten Erwerb zu erzielen. Sie stehen gerade im Gegensatz zu den Verwendungen des Einkommens. Es ist daher nicht einzusehen, weshalb Vereine mit ideellen Zwecken nicht auch an die Staatsausgaben beitragen sollten. Man muss zu dieser Ansicht besonders dann kommen, wenn man sich vergegenwärtigt, dass es sich in der grossen Mehrzahl dieser Vereine nicht um Wohltätigkeitsinstitutionen handelt. Wenn der Gesetzgeber das Einkommen wohltätiger Stiftungen oder Vereine von der Steuer befreien will, so kann er dies natürlich tun. Der Praxis kommt es aber nicht zu, auf dem Wege einer extensiven Interpretation des Gewinnungskostenbegriffes effektiv eine solche Befreiung herbeizuführen.

Das neue StG zählt in § 16 zu den Beiträgen, welche vom Einkommen abgerechnet werden können, die «Unkosten, welche mit einer selbständigen oder unselbständigen Berufs- oder Geschäftstätigkeit verbunden sind», die Zinsen fremder Gelder, die Kosten für den Unterhalt der Gebäude und Betriebseinrichtungen, Abschreibungen, Rückstellungen für voraussichtliche Verluste auf Geschäftsforderungen und Zuwendungen von Arbeitgebern aus dem Jahresertrag an Wohlfahrtsfonds, welche steuerfrei sind. Weitergehend als der Entwurf lässt das neue StG zum Abzug zu: Zuwendungen von Firmen an soziale Einrichtungen und Kapitalverluste.

[5] Vgl. ORK X, Nr. 11.
[6] ORK 7. Dezember 1927 und ORK V, Nr. 19.
[7] ORK 14. Dezember 1926 i. S. Gertrudis- und Mechthildisstiftung.

II. Die eigentlichen Gewinnungskosten.

Die eigentlichen Gewinnungskosten beim Erwerbseinkommen müssen mit dem zu erzielenden Einkommen in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen. Es ergeben sich damit drei Abgrenzungen:

1. gegenüber der ersten Einrichtung der Einkommensquelle;
2. gegenüber Vergrösserungen und Erweiterungen dieser Quelle und
3. gegenüber Aufwendungen für neue Anlagen, die zum Ersatze bestehender dienen.

Die Mittel zur Errichtung einer Einkommensquelle stammen aus dem Vermögen. Diese Aufwendungen geben nicht zu einer entsprechenden Kürzung des Rohertrages Anlass, denn das Grundvermögen ist und bleibt Vermögen. An Stelle der durch die gemachten Ausgaben erzielten Vermögensverminderung des Steuerpflichtigen tritt ohne weiteres eine Vermögensvermehrung, wodurch die erstere kompensiert wird, so dass tatsächlich eine Ausgabe gar nicht stattgefunden hat.[8] Wenn Kapital in eine Anlage gesteckt wird, so betrifft das steuerrechtlich das Vermögen und hat zunächst nur dort berücksichtigt zu werden, sofern die Steuervorschriften dies erheischen. Das Einkommen wird durch die Transaktionen lediglich indirekt berührt, und zwar nur dann, wenn der Ertrag dieses investierten Kapitals zufolge der Verschiebung anders geworden ist, was gewöhnlich früher oder später eintritt. Anderseits ist die Erhaltung einer Anlage keine Kapitalinvestition. Die Erhaltung ist zur Erzielung des Einkommens aus der bestehenden Anlage Voraussetzung.[9] Was über die ordentlichen Aufwendungen für die Instandhaltung der Quelle verwendet wird, berührt wieder allein das Vermögen. Werden daher von einer Firma jährlich Beträge zurückgestellt, um bei vorkommenden Reparaturen den eingegangenen Verpflichtungen genügen zu können, so stellen diese Beträge nicht Gewinnungskosten dar. Es handelt sich bei solchen Rückstellungen vielmehr um die Schaffung eines Reservefonds, woran der Umstand, dass es sich um wirtschaftlich gerechtfertigte Massnahmen handelt, nichts zu ändern vermag. Es fehlt für den tatsächlich nicht verausgabten Teil der Aufwendungen das teleologische Moment, das für die Berücksichtigung als Gewinnungskosten vorhanden sein muss. Der Gesamtbetrag, der jährlich zurückgelegt wird, ist zur Erzielung des Einkommens nicht notwendig, mit Ausnahme der Teilbeträge,

[8] Blumenstein in der Monatsschrift 1927, Bd. XXV, S. 434.
[9] Vgl. ORK III, Nr. 14.

die zur Deckung der tatsächlich vorgenommenen Reparaturen ausgegeben werden müssen.[10]

Nicht Gewinnungskosten sind Aufwendungen zur Vergrösserung oder Erweiterung der Quelle. Das Kriterium bildet der Zustand der Quelle unmittelbar nach der Errichtung oder beim Uebergang auf einen neuen Inhaber. Die Erweiterung oder Vergrösserung ist nichts anderes als eine teilweise Neuerrichtung.[9]

Aufwendungen für neue Anlagen, die zum Ersatze bestehender dienen, lassen sich als Gewinnungskosten nur dann berücksichtigen, wenn keine steuerrechtlichen Abschreibungen zugelassen sind. Dies ist im solothurnischen Steuerrecht nicht der Fall. Würde den Entwertungen mit den Gewinnungskosten Rechnung getragen, unter gleichzeitiger Zulassung von Abschreibungen, so würden diese Ausgaben doppelt berücksichtigt.

Die VVO gibt eine kasuistische und nicht abschliessende Aufzählung der Gewinnungskosten. So bestimmt § 13:

> «Als Geschäftsunkosten werden alle die für die Gewinnung eines Einkommens nötigen Unkosten angesehen, als...» (Vgl. auch VO § 21.)

Von den eigentlichen Gewinnungskosten, die mit dem Erwerbseinkommen im Zusammenhang stehen, werden angeführt: Die Beschaffungskosten für Rohmaterialien, die Löhnungen der Arbeiter und Angestellten, die Patentgebühren und die Auslagen für den Unterhalt der Gebäude und der Betriebseinrichtungen.

Zur Entscheidung der Frage, ob ein bestimmter Posten zu den Gewinnungskosten gerechnet werden kann, verlangt Blumenstein,[11] dass stets bestimmte objektive, subjektive und teleologische Momente erfüllt sein müssen.

In objektiver Hinsicht muss sich der Posten als eine vom Steuerpflichtigen gemachte Ausgabe darstellen, wobei die verausgabte Summe endgültig aus dem Vermögen ausgeschieden wird, ohne dass in irgendeiner andern Form ein mit ihr in Zusammenhang stehender Gegenwert neu in dieses Vermögen hineinkommt. Positiv ergibt sich daraus, «dass zu den Gewinnungskosten jede Aufwendung des Steuerpflichtigen zu zählen ist, die keinen Gegenwert für jenen schafft, bzw. sein Vermögen nicht vermehrt, sofern nur auch die subjektiven und teleologischen Momente als vorhanden betrachtet werden können».

Das subjektive Moment der Gewinnungskosten besteht darin, dass die Aufwendung, die für den Steuerpflichtigen eine Ver-

[10] Vgl. ORK II, Nr. 18.

[11] Vgl. zum folgenden: Blumenstein in der Monatsschrift 1927, Bd. XXV, Heft 12.

mögensverminderung zur Folge hat, in das Vermögen eines Dritten übergegangen ist. Wäre dies nicht der Fall, so würde der objektiven Voraussetzung der effektiven Ausgabe nicht Genüge geleistet.

Das teleologische Moment lässt sich endlich darin erblicken, dass die Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang mit der gemachten Aufwendung stehen muss. Dabei ist lediglich der tatsächlich erzielte Gewinn des Steuerpflichtigen massgebend und nicht der, bei Ausnützung aller objektiv gegebenen Möglichkeiten, mögliche Gewinn.

Das Erfordernis des teleologischen Moments findet im solothurnischen Staatssteuerrecht darin Ausdruck, dass die für die Gewinnung eines Einkommens «nötigen» Unkosten als Gewinnungskosten angesehen werden. Die Frage, was darunter zu verstehen sei, hat zu zahlreichen Rekursen Anlass gegeben. Interessant sind vor allem die zahlreichen Streitfälle über die Gewinnungskostennatur von gewährten Rabatten.

Die Steuerbehörden betrachten dabei die Rabatte von einer gewissen Höhe an regelmässig nicht mehr als Gewinnungskosten, da diese Auslagen nicht mehr als zur Erzielung eines Einkommens «nötig» erschienen. Die strittigen Gewinnungskostenbeträge werden als Einkommen angesehen, das voll versteuert werden müsse.

Auf der andern Seite will der Steuerpflichtige die Rabatte unabhängig von ihrer Höhe als Gewinnungskosten angesprochen wissen, indem er diese Auslagen als zur Kundenwerbung und Umsatzsteigerung als unbedingt notwendig darstellt.

Eine grundsätzliche Stellungnahme zu diesen beiden Ansichten ist nicht leicht. Ein Rabatt von einer bestimmten Höhe kann im einen Fall als Gewinnausschüttung betrachtet werden, im andern Fall kann ihm — bei gleicher Höhe — die Gewinnungskostennatur nicht abgesprochen werden. Die endgültige Entscheidung kann nur auf Grund konkreter Grundlagen für den Einzelfall getroffen werden. Das Vorliegen eines erheblichen Reingewinnes neben der Gewährung eines hohen Rabattes entkräftet grundsätzlich die Auffassung, dass der hohe Rabatt nicht mehr im Geschäftsinteresse gewährt wurde und zur Erzielung des Einkommens zum vornherein nicht nötig war. Die Wahrscheinlichkeit einer Steuerumgehung besteht dagegen dann, wenn ein Rabatt von besonderer Höhe (als Grenzen normaler Rabatte mögen etwa 5—8 % gelten, wobei auf die Natur des Geschäftes Rücksicht zu nehmen ist) einer beschränkten Anzahl von Kunden gewährt wird. Dann wird gegebenenfalls Mitgliedschaftsrechten Genüge geleistet oder es werden Gewinnausschüttungen vorgenommen. Beides kann aber nicht den Gewinnungskosten zugerechnet werden.

Der Rabatt muss, um Gewinnungskostennatur aufzuweisen, zum voraus garantiert und dazu allen Käufern in gleicher Höhe gewährt werden. Mitglieder von Rabattvereinen dürfen nicht besonders behandelt werden.[12] Die Rückvergütungen müssen zudem ohne Rücksicht auf das Geschäftsergebnis zugesichert werden und dürfen nicht von diesem abhängen.

Die solothurnische Praxis hat sich nach langem Schwanken auf die eben dargelegte Auffassung festgelegt, die richtig zu sein scheint. Eine Höchstgrenze des zulässigen Rabattes wurde nirgends genannt. (Vgl. jetzt StG § 36.)

Blumenstein gibt im ersten Band seines Steuerrechts eine systematische Zusammenstellung der Gewinnungskosten, die ich dem folgenden zu Grunde lege.[13] Er unterscheidet:

1. Vorbereitungskosten des Erwerbs
2. Materialkosten
3. Herstellungskosten
4. Lokalkosten
5. Bureaukosten
6. Absatzkosten
7. Inkassospesen
8. Instandhaltungskosten für die Produktionsanlagen
9. Sachversicherungen für Einrichtungen und Vorräte
10. Passivzinsen für fremde, im Betrieb verwendete Gelder.

1. Vorbereitungskosten des Erwerbs. Hieher gehören alle Auslagen, die nach der abgeschlossenen Gründung nötig sind, um die Produktion vorzubereiten und zu fördern. Als Beispiele seien die Kosten für Geschäftsreisen und Reklame genannt. Die sogenannten Gründungskosten gehören zu den Kosten der Anlage. «Die Kausalität mit dem Geschäftsbetrieb, nämlich, dass es sich um Auslagen handle, welche durch die Geschäftstätigkeit selber verursacht werden, ist keineswegs schon dadurch gegeben, dass die Gründungskosten eine notwendige Voraussetzung für den Geschäftsbetrieb sind. Dies sind letzten Endes indirekt sämtliche Kosten der Anlage.» [14] Es scheiden also von den «Geschäftsunkosten» neben den Kosten zur ersten Einrichtung der Quelle, resp. zur Erweiterung derselben aus: die Organisationskosten, d. h. die Kosten zur Konstituierung des Rechtssubjektes, und die Finanzierungskosten, die aus den Kosten zur Beschaffung des Anlagekapitals bestehen.

---

[12] Vgl. die Entscheide der ORK V, Nr. 18; XI. Nr. 25, und den BGE 53 I 1 mit den dort zitierten Entscheiden.

[13] Blumenstein I, S. 238.

[14] Verwaltungsgericht Bern, 27. Dezember 1926. Lexikon, S. 343 .

Gründungskosten werden zwecks Ermöglichung der Betriebseröffnung gemacht. Sie stellen sich nicht als Auslagen des Betriebs dar. Die obligationenrechtliche Bilanzvorschrift bei Aktiengesellschaften hat nicht auch steuerrechtliche Bedeutung.[15]

Entgegen der dargelegten Auffassung vertritt die solothurnische ORK im Verein mit der zürcherischen die Auffassung, dass Gründungskosten abzugsberechtigte Gewinnungskosten darstellen.[16] So führt die ORK besonders in bezug auf die Finanzierungskosten u. a. aus: «Regelmässig wird mit der Emission neuer Titel eine Vermehrung der Betriebsmittel erstrebt. Die mit der Emission als mit der Beschaffung der Betriebsmittel notwendig verbundenen Unkosten, zu denen auch in der Regel die Entrichtung der Emissionsstempelgebühr gehört, sind daher als Geschäftsunkosten vom erzeigten Einkommen in Abzug zu bringen.» Nicht zu den Gewinnungskosten rechnet die ORK die Emissionskosten nur dann, wenn die Voraussetzung der Kapitalbeschaffung nicht vorliegt. Dies ist z. B. der Fall bei der Ausgabe von Genußscheinen.

2. *Materialkosten.* Darunter sind zu verstehen die Kosten für Rohstoffe sowie solche für Verpackung usw. Goetzinger will hier einen Abzug auch dann gestatten, wenn diese Kosten den Bedarf des Steuerjahres übersteigen (Goetzinger, S. 69). Man könnte diese Auffassung damit rechtfertigen, dass die Ausgabe eben effektiv gemacht wurde und dass, wenn ein nicht verarbeiteter Restbestand bleibt, entsprechend weniger in einem folgenden Steuerjahr abgezogen wird. Dabei besteht aber insofern eine Begünstigung des Steuerpflichtigen, als es dieser in der Hand hat, sein Einkommen mit Hilfe dieser «Gewinnungskosten» je nach gutem oder schlechtem Geschäftsgang durch Ankauf von Rohmaterialien auszugleichen. Materialkosten sollten deshalb meines Erachtens nur soweit als Gewinnungskosten berücksichtigt werden, als sie dem Bedarf im Steuerjahr entsprechen.

3. *Herstellungskosten.* Der Umfang der Ausgaben, die unter diese Gruppe fallen, richtet sich stark nach dem Geschäftszweig, dem ein Unternehmen angehört. Auch innerhalb gleicher Geschäftsbranchen können die Herstellungskosten verschieden sein. Es müssen immer die effektiv gemachten Auslagen berücksichtigt werden und nicht etwa nur diejenigen, die einem rationellen Betriebe entsprechen würden. So fallen unter die Herstellungskosten vor allem die Löhne. Unter Lohn ist nicht nur der Barlohn zu

[15] OR 664 (altes OR 656, Ziff. 1). ORK VII, Nr. 15. Vgl. auch Verwaltungsgericht Bern, 10. November 1924. Lexikon, S. 343.

[16] ORK IV, Nr. 13 a. E.

verstehen, sondern auch Naturalleistungen und unter Umständen Pensionsleistungen, die sich als Lohnzahlungen über das Angestelltenverhältnis hinaus darstellen. Ferner gehören hieher die Ausgaben für Unterhalt und Unterbringung des Personals, Arbeiterversicherung, Brenn- und Schmiermaterial, Kraft, Beleuchtung, Heizung usw. Soweit Zuwendungen an Pensions- und Hilfsfonds oder Prämienzahlungen, bzw. Ergänzungen an solche an Alters- und Invalidenversicherungen als Bestandteil des Lohnes aufgefasst werden können, steht deren Subsumierung unter die Gewinnungskosten nichts im Wege.

4. Lokalkosten. Darunter fallen Mietzinse für Lokalitäten und Lagerplätze. Wer auf eigenem Grund und Boden oder in eigenen Räumlichkeiten ein Geschäft betreibt, kann keinen Miet- oder Pachtzins in Abzug bringen. Tatsächlich findet dafür auch gar keine Ausgabe statt. Die betreffenden Grundstücke usw. bilden Bestandteil des eigenen Geschäftskapitals. Der Gegenwert für ihre Benützung zeigt sich in einem höheren allgemeinen Ertrag des Unternehmens.

5. Bureaukosten. Darunter sind zu verstehen die Auslagen für Bureaumaterialien, Kartotheken, die Archivkosten, Kosten für Statistiken usw.

6. Absatzkosten. Das sind Frachten, Porti, Speditionskosten, Zölle und Ausfuhrgebühren, Transportversicherungen, Provisionen, Skonti, Auslagen für Geschäftsreisen, Spesen für Reisende, soweit sich diese nicht als Lohn darstellen, Repräsentationskosten. Sollen letztere als Unkosten angerechnet werden, so ist auf jeden Fall genau zu untersuchen, ob die Höhe mit dem Umfange des Geschäftes in Einklang steht. Nicht in dem Sinne, dass geprüft wird, ob sie zweckmässig und objektiv gerechtfertigt waren. Dies ist steuerrechtlich irrelevant. Dagegen muss festgestellt werden, ob nicht unter den Repräsentationskosten Aufwendungen verborgen sind, die den persönlichen Bedürfnissen des Geschäftsführers dienen. Zahlenmässige Normen lassen sich hier kaum aufstellen. Ausschlaggebend für die Entscheidung ist immer der Einzelfall. Die solothurnische Praxis verlangt für die Berücksichtigung solcher Auslagen als Gewinnungskosten eine detaillierte Aufstellung.[17] Jedenfalls stellen Zuwendungen des Steuerpflichtigen an Drittpersonen dann nicht Gewinnungskosten dar, wenn sich diese Ausgaben auf Mitgliedschaftsrechte oder analoge Ansprüche Dritter stützen. Ebenfalls unter die Absatzkosten gehören Schmiergelder.[18] Auch diese stellen sich als Aufwendungen dar, die unter Umständen gemacht werden müssen, um einen be-

[17] ORK I, Nr. 9.

[18] Gœtzinger, S. 69, und Verwaltungsgericht Bern, 2. April 1928. Lexikon, S. 658.

stimmten Erwerb zu erzielen. Sie gehören ohne Zweifel unter die Gewinnungskosten. Da die Erbringung des Nachweises über die Ausrichtung von Schmiergeldern naturgemäss Schwierigkeiten bietet, müssen diese zum mindesten glaubhaft gemacht werden können. Ferner müssen sich die einzelnen Posten aus den Büchern des Steuerpflichtigen ergeben, wobei die gesamte Buchhaltung formell und materiell einwandfrei sein muss. In bezug auf die Frage, in welcher Höhe die Steuerbehörde die Schmiergelder anerkennen will, soll diese aber, nach Ansicht des bernischen Verwaltungsgerichtes, volle Freiheit haben.[18]

7. *Inkassospesen.* Darunter fallen die Prozess- und Betreibungskosten.

8. *Instandhaltungskosten für die Produktionsanlagen.* Diese Gruppe der Gewinnungskosten umfasst die Auslagen für Reparaturen und Unterhalt der Gebäude, Maschinen und Werkzeuge und dergleichen. Diese Kosten dienen, wenn sie auch mittelbar eine Verbesserung der Anlagen gegenüber dem zeitigen, verschlechterten Zustand herbeiführen, doch unmittelbar der Erzielung des Rohertrages.[19] Unter die Instandhaltungskosten fallen auch Reinigungsarbeiten. Ebenfalls sind hierher zu rechnen die Kosten für Ergänzung und Erneuerung abgehender, unbrauchbar gewordener Inventarstücke, Geräte, Utensilien, mechanische Vorrichtungen und dergleichen, wobei der Betrag, der für alte Stücke allfällig noch gelöst wird, in Anrechnung zu bringen ist.[20] Jedenfalls dürfen aber solche Ersatzanschaffungen keine Vermehrung des Anlagekapitals bewirken. Bei Landwirtschaftsbetrieben bilden Ersatzanschaffungen von Bäumen, Vieh usw. Gewinnungskosten. Die Beträge gelten aber bei der Nettobesteuerung des Landwirtschaftsertrages nach Prozenten der Katasterschatzung und nach dem durchschnittlichen Hektarenertrag in den betreffenden Steueransätzen bereits als berücksichtigt.

Nach der älteren solothurnischen Steuerpraxis wurde jedes Jahr grundsätzlich 1 % der Gebäudeschatzung als Unterhaltskostenabzug gewährt. Dieser Durchschnittsansatz wurde, unabhängig von den effektiven Auslagen, bei allen Steuerpflichtigen gleich in Anwendung gebracht. Mehraufwendungen in einem bestimmten Steuerjahr konnten daher nicht besonders berücksichtigt werden. Die ORK bezweckte damit neben einer Vereinfachung der Taxation eine Erleichterung der Unterscheidung der Unkosten von den wertvermehrenden Aufwendungen.[21]

[19] Fuisting, Steuerlehre, S. 141.
[20] Vgl. Gœtzinger, S. 70.
[21] ORK I, Nr. 10, und II, Nr. 22.

Im Jahre 1937 ging nun die ORK von der dargelegten allgemeinen Praxis teilweise ab, indem sie gegebenenfalls auch die effektiv verausgabten Beträge alljährlich zum Abzug zuliess. So führt die ORK in einem Entscheid, der bereits seine Bestätigung gefunden hat, u. a. aus:[22] «... Wo indessen die ordentlichen Unterhaltskosten alljährlich buchmässig ausgewiesen werden, wie bei juristischen Personen mit Fabrikgebäulichkeiten oder anderen Anlagen, die Erwerbszwecken dienen, ..., liegt kein Grund vor, diesen Ausweis zu ignorieren und den Abzug pauschal festzusetzen. Denn im Prinzip besteht die Berechtigung zum Abzug sämtlicher Aufwendungen für den normalen Gebäudeunterhalt. Die Pauschalbemessung des Abzuges ist somit nur ein Notbehelf für Fälle, wo der Gebäudeunterhalt nicht jedes Jahr genau ermittelt werden kann. Selbstverständlich steht dem Steuerrichter auch bei diesem Bücherausweis das Recht zu, nach seinem Ermessen Zuschläge vorzunehmen, wenn er den verbuchten Unterhalt als unangemessen hoch erachtet, wenn also vermutet werden muss, es seien auch eigentliche wertvermehrende Aufwendungen an den Gebäuden in den Unterhaltskosten enthalten.» Es muss bei der Berücksichtigung der effektiven Ausgaben nach den Büchern dann allerdings darauf geachtet werden, dass nicht in Jahren, wo keine Unterhaltskosten vorliegen, trotzdem der Durchschnittsansatz von 1 % in Abzug kommt. Die eine Methode schliesst die andere aus (vgl. jetzt VO § 24).

Der einprozentige Abzug wird im Gemeindesteuerrecht mit Rücksicht auf die Reineinkommensbesteuerung auch dann gewährt, wenn er in einem Steuerreglement nicht ausdrücklich vorgesehen ist.[23] Die «Brandsteuer» wird in der Regel mit dem Gebäudeunterhalt verrechnet und kann nicht besonders abgezogen werden.[24]

Gewinnungskosten, die unter die Instandhaltungskosten fallen und die neben Abschreibungen gemacht werden können, bilden auch Umänderungskosten für Maschinen, die bedingt sind durch Aenderungen der Nachfrage auf dem Markt, Stromspannungsänderungen usw.

9. Sachversicherungen für Einrichtungen und Vorräte. Die Kosten der Arbeiterversicherung wurden bereits unter den Herstellungskosten erwähnt. Die Gewinnungskostennatur der unter die Ziffer 9 fallenden Auslagen leuchtet nicht ohne weiteres ein. Es kann allenfalls ein Einkommen erzielt werden, ohne dass die Einrich-

[22] ORK XII, Nr. 26. ORK 14. Juli 1937, G. 1936/254.

[23] ORK II, Nr. 22.

[24] ORK V, Nr. 34, S. 61. Vgl. dazu den Entscheid der ORK vom 14. Juli 1937, G. 1936/254, wo die Brandversicherungsprämien als Gewinnungskosten neben dem Abzug für den Gebäudeunterhalt zugelassen werden. (Vgl. jetzt VO § 24/1.)

tungen und Vorräte versichert werden. Tritt aber ein Schadenfall ein, so ist die Einkommenserzielung nicht mehr möglich. Diese Versicherungen liegen deshalb im Interesse einer kontinuierlichen Einkommenserzielung. Man kann sie sogar als Voraussetzung einer solchen ansprechen. In diesem Sinne sind auch diese Auslagen als Gewinnungskosten zu betrachten. Weiteren Versicherungskosten, die über die Arbeiterversicherungen und die Versicherungen für Einrichtungen und Vorräte hinausgehen, fehlt das teleologische Moment, das für deren Subsumierung unter die Gewinnungskosten vorhanden sein muss. Sobald es sich aber um obligatorische Versicherungen handelt, die aus irgendwelchen sozialpolitischen Gründen gemacht werden müssen, stellen die Prämienzahlungen Gewinnungskosten dar. So können freiwillige Arbeitslosenversicherungsprämien nicht als Gewinnungskosten, wohl aber, wo das Steuergesetz dies vorsieht, als besondere Auslagen abgezogen werden. Anderseits wird die Arbeitslosenunterstützung nach konstanter solothurnischer Praxis als steuerbares Einkommen behandelt.[25] Sofern der Zweck eines Unternehmens, oder allgemein die Einkommenserzielung ohne Prämienaufwendungen erreicht werden kann, gelten die Leistungen nicht als Gewinnungskosten. Die Prämienzahlungen können sich allenfalls als Aeufnung besonderer Reservefonds darstellen, wie in dem Fall, wo eine Firma Prämien für eine Lebensversicherung des Direktors, aber zu Gunsten der Firma, als Unkosten behandelt haben wollte.[26]

10. Die Passivzinsen für fremde, im Betrieb verwendete Gelder. Diese werden im StStG § 5 ausdrücklich erwähnt. Entscheidend für die Zurechnung dieser Ausgaben zu einem bestimmten Steuerjahr ist die Fälligkeit der Zinsen. Ob sie im Steuerjahr tatsächlich bezahlt werden oder nicht, ist unerheblich.[27] Damit steht es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, sein Einkommen durch Zahlung bzw. Nichtzahlung von Zinsen zu seinen Gunsten zu «regulieren». Erlassene Zinsen sind für die Einkommensbemessung bedeutungslos. Nicht abzugsfähig sind Beträge, die als Abzahlungen an eine Schuld geleistet werden. Hier handelt es sich um Leistungen aus dem Einkommen selbst.

Besonders zu betrachten sind die Gebühren und Abgaben an den Staat. Diese lassen sich nur soweit unter die Gewinnungskosten bringen, als sie zur Einkommenserzielung nötig sind, oder als sie

[25] ORK X, Nr. 18.
[26] ORK II, Nr. 23.
[27] Vgl. Gœtzinger, S. 74.

Voraussetzung einer solchen bilden. Dies ist nicht der Fall bei der allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuer.[28] Die abzugsberechtigten Abgaben an den Staat lassen sich entweder unter die Vorbereitungskosten oder unter die Absatzkosten subsumieren. Als Beispiele sind zu erwähnen: Gebühren für Polizeibewilligungen zur Ausübung eines Gewerbes, die Wirtschaftspatente und Hausierbewilligungen, Ausverkaufs-, Radfahrer- und Autofahrergebühren, Verkehrsabgaben, wie Handänderungsgebühren. Hierher gehört auch eine Hundesteuer, wo ein Geschäft Wachthunde nötig hat,[29] und nicht zuletzt stellen sich als Gewinnungskosten der genannten Art dar: Die Vorzugslasten. Bei den Auto- und Radfahrergebühren fällt die Abzugsberechtigung dahin, soweit es sich nicht um geschäftliche Notwendigkeiten handelt, sondern um blosse Liebhabereien. Die Vorzugslasten bilden Voraussetzung dafür, dass eine bestimmte Einkommen erzielende Tätigkeit überhaupt ausgeübt werden kann. Ihre Abzugsberechtigung steht deshalb auch ohne besondere Nennung im Steuergesetz ausser Zweifel.[30]

Notwendigkeit und Zweck sind für die Zurechnung eines Betrages zu den Gewinnungskosten allein massgebend. Keine Rolle spielt die Höhe oder die Periodizität einer Ausgabe. Sofern sich aber eine Aufwendung als Gewinnungskosten charakterisieren lässt, so muss sie so, wie sie effektiv gemacht wurde, zum Abzug zugelassen werden, was sich aus dem Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung ergibt.[31]

Die Beweislast dafür, dass eine Auslage in Form von Gewinnungskosten wirklich gemacht wurde, trägt der Steuerpflichtige. Nicht besonders auszuweisen sind nach solothurnischem Steuerrecht nur die Kosten für den Unterhalt des Waldes und die Bannwartlöhne. Diese sind in der prozentualen Schatzung des Waldertrages nach der Katasterschatzung bereits inbegriffen.[32] Gleich verhält es sich mit den Gewinnungskosten bei den landwirtschaftlichen Betrieben, wo sie im Ansatz, der zur Anwendung gelangt, als bereits berücksichtigt gelten. Dagegen kann ein genauer Ausweis über die Gewinnungskosten die Einreihung des landwirtschaftlichen Betriebes unter eine bestimmte Besteuerungsklasse beeinflussen.

[28] ORK II, Nr. 31.

[29] Vgl. Gœtzinger, S. 74.

[30] Blumenstein I, S. 249.

[31] Die Gewährung eines Abzuges von 1 % für Gebäudeunterhalt lässt sich als Durchschnittsansatz rechtfertigen. Eventuelle Mehr- und Minderausgaben in den einzelnen Steuerjahren gleichen sich aus.

[32] ORK I, Nr. 16 a. E.

Eine besondere Vorzugsstellung in bezug auf die Gewinnungskosten geniessen die unselbständig Erwerbenden z. B. im Kanton Bern.[33] Diesen wird ein Abzug gewährt, der sich steuerrechtlich nur schwer rechtfertigen lässt. Er wird etwa dargestellt als «Ausgleich für gewisse Aufwendungen, die sich als Gewinnungskosten charakterisieren». Diese «Gewinnungskosten» werden aber nicht nach der effektiven Ausgabe bemessen, sondern es werden allgemein 10 % der ausgewiesenen fixen Besoldung oder des ausgewiesenen Lohnes von Beamten, Angestellten, Bediensteten und Arbeitern, im Maximum Fr. 600.—, zum Abzug zugelassen. Dass die Gewährung dieses zehnprozentigen Abzuges mehr ein Entgegenkommen gegenüber den Fixbesoldeten bedeutet, die zu grösserer Steuerehrlichkeit als die andern Steuerpflichtigen gezwungen sind, liegt auf der Hand. Diese Ansicht wird noch dadurch bekräftigt, dass unter Umständen über die 10 % hinaus, ausgewiesene Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen werden.[34] Wenn der Steuerpflichtige neben dem fixen Gehalt noch freies Erwerbseinkommen hat, so kann er vom ersteren 10 %, vom letzteren den effektiven Betrag als Gewinnungskosten abziehen.[35]

Zu weit geht meines Erachtens ein Entscheid der Luzerner Rekurskommission, worin die Ansicht vertreten wird, es bestehe steuerrechtlich kein Grund, für den Pensionsbezug, der an Stelle des Gehaltes trete, den Abzug von 10 % nicht zu gewähren.[36] Das Entgelt für die Arbeit wird hier der Pensionsleistung absolut gleichgestellt. Es sollte aber in bezug auf die Gewinnungskosten ein Unterschied gemacht werden. Wenn man den Abzug schon als Gewinnungskosten konstruieren will, dann muss doch irgendwelcher Zusammenhang mit der Einkommenserzielung festgestellt werden können. Dies ist aber bei den Pensionen nicht möglich. Der Fixbesoldetenabzug muss daher in dem Moment aufhören, wo die Grundlage zu dessen Gewährung, die Erwerbstätigkeit, wegfällt. Der Umstand, dass auch die Höhe der Pensionen der Fixbesoldeten in der Regel allgemein bekannt ist, dürfte nicht ein ausreichender Grund für eine Bevorzugung dieser Steuerpflichtigen darstellen. Selbst wenn man dem Fixbesoldetenabzug während der Dauer des Dienstverhältnisses Gewinnungskostennatur zusprechen will, so kann man dies nach Beendigung desselben in guten Treuen nicht mehr tun. Dann ist aber nicht einzusehen, warum sich ein Fixbesoldeter besser stellen soll als ein ehemals Freierwerbender, der z. B. aus einer Rente lebt.

[33] Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Art. 22, Ziff. 8.
[34] Vgl. dazu Irene Blumenstein, S. 208 f.
[35] Monatsschrift, Bd. XII, Entscheid Nr. 72.
[36] Luzerner Rekurskommission, Korrespondenzblatt 1926, Nr. 6, S. 10.

III. Die persönlichen Leistungen des Steuerpflichtigen selbst.

Das Erwerbseinkommen ist begrifflich dasjenige Einkommen, welches aus einer auf seine Erzielung gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen resultiert. Daraus ergibt sich, dass die persönlichen Leistungen des Steuerpflichtigen nicht zu den Gewinnungskosten gerechnet werden können. Letztere stellen vielmehr Leistungen dar, die über die persönliche Tätigkeit des Pflichtigen hinaus notwendig werden. Der Erfolg der persönlichen Tätigkeit zeigt sich im Einkommen selbst und der Steuerpflichtige kann sich deshalb nicht unter den Gewinnungskosten einen Lohn gutschreiben, der steuerrechtlich anerkannt werden könnte. Die Kosten für den Unterhalt des Pflichtigen stellen Verwendungen des Einkommens dar.

Diesen Ueberlegungen wird auch in § 5 des StStG Rechnung getragen. Dort werden von den Geschäftsunkosten ausdrücklich ausgeschlossen: «Die Haushaltungskosten und die persönlichen Auslagen des Steuerpflichtigen.»

Das neue StG verzichtet auf die ausdrückliche Erwähnung der Haushaltungskosten und persönlichen Auslagen. Dass diese nicht abzugsfähig sind, ergibt sich aus dem Einkommensbegriff; besteht doch die erste Zweckbestimmung des Einkommens in der Bereitstellung der Mittel für die Bestreitung des Unterhalts im weitesten Sinne. Solche Aufwendungen können deshalb auch dann nicht abgezogen werden, wenn das Gesetz sie nicht ausdrücklich als nicht abzugsfähig bezeichnet.

Man könnte sich fragen, ob dann, wenn ein Geschäft von mehreren Personen zusammen als Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft geführt wird, Lohnzahlungen an die Gesellschafter als Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden könnten. Blumenstein verneint dies, indem er anführt, dass die Gesellschaft keine von den Teilhabern verschiedene Persönlichkeit bilde, auch wenn sie im positiven Recht als selbständiges Steuersubjekt behandelt werde.[37] Die gleiche Auffassung vertritt auch das Bundesgericht:[38] «Der Kollektivgesellschafter hat nicht gleich einem Angestellten für die Geschäftsführung eine gewöhnliche Lohnforderung gegenüber der Gesellschaft, die anderseits eine dieser obliegende Verbindlichkeit im Sinne des Art. 564 OR darstellte.» Das Recht eines Gesellschafters auf Entschädigung für seine Arbeitsleistung stellt nicht einen Anspruch dar, dessen Erfüllung von der Gesellschaft als Gewinnungskosten gewertet werden könnte. Der Gesellschafter erwirbt vielmehr durch seine Tätigkeit Gesellschaftseinkommen, das bei der Verteilung des Gewinnes von der Gesellschaftskasse in die des Gesell-

[37] Blumenstein I, S. 239.
[38] BGE 24 II, S. 731 ff. Vgl. auch Lexikon, S. 417.

schafters gelangt, das ihm aber schon vorher, seinem Anteil gemäss, als reines Gesellschaftseinkommen gehört.[39] Auch das bernische Verwaltungsgericht führte in einem Urteil vom 16. August 1926 aus: «Barbezüge und Eigensaläre der Gesellschafter sind Bestandteile des Reingewinnes der Gesellschaft und fallen nicht unter die Gewinnungskosten . . .»

Das Basler Verwaltungsgericht misst dagegen dem Gehalt des Komplementärs rechtlich die Stellung der Geschäftsunkosten bei: «Wohl wird wirtschaftlich auch der Gehalt des Komplementärs aus den Einkünften des Geschäftes bestritten. Aber rechtlich teilt er die Stellung der Geschäftsunkosten überhaupt, d. h. er ist eine Schuld der Gesellschaft und muss ausbezahlt werden ohne Rücksicht auf die Höhe des Jahresgewinnes.»[40]

Die gleiche Ansicht vertritt die ORK. Sie führt in einem diesbezüglichen Entscheid aus:[41] «Als Betriebsunkosten sind alle für die Gewinnung des Reinertrages nötigen Unkosten und Leistungen zu betrachten, wozu selbstverständlich auch die Bezüge (Gehalt) der Geschäftsteilhaber für ihre persönliche Tätigkeit im Geschäft gerechnet werden müssen.»

Es ist aber nicht einzusehen, warum das Ergebnis der persönlichen Tätigkeit bei einem einzelnen Steuerpflichtigen nicht als Gewinnungskosten, bei einem Kollektivgesellschafter aber «selbstverständlich» als solche behandelt werden sollen. Man kann diese Auffassung nur dann vertreten, wenn man die Kollektivgesellschaft als eine von den Gesellschaften verschiedene Persönlichkeit ansieht (vgl. jetzt § 38 StG).

Nicht gleich wie die Gesellschafter selbst sind ihre Ehefrauen zu behandeln, sofern sie nicht in einem eigenen Teilhaberverhältnis zu der Gesellschaft stehen. Liegt ein reines Anstellungsverhältnis vor, so müssen ihre Lohnbezüge als Gewinnungskosten betrachtet werden. Nicht von Bedeutung ist dabei, dass ihre Ehemänner (Gesellschafter) kraft Steuersubstitution steuerpflichtig sind. Dieser Steuersubstitution kommt nicht die Wirkung zu, dass sich das Lohneinkommen der Ehefrau dadurch automatisch in Gesellschaftseinkommen verwandeln würde. Durch die Substitution wird an der Rechtsnatur des Anspruches auf Lohn nichts geändert.[42]

Klar liegt die Frage, ob Gehälter als Gewinnungskosten zu behandeln seien oder nicht bei den Aktiengesellschaften, Genossenschaften und wirtschaftlichen Vereinen. Hier gehören die Lohn-

[39] Vgl. BGE 24 II, S. 736.

[40] Verwaltungsgericht Baselstadt, 5. August 1921. Lexikon, S. 417.

[41] ORK X, Nr. 23.

[42] Verwaltungsgericht Bern, 1. März 1926 und 25. April 1927. Lexikon, S. 415.

zahlungen an die Organe ohne Zweifel zu den Gewinnungskosten. Als Organe stehen Aktionäre, Genossenschafter und Vereinsmitglieder ihren Verbänden als Dritte gegenüber, was selbst bei den Organen einer Familienaktiengesellschaft anzunehmen ist.[43]

IV. Entschädigungen an Familienangehörige als Mitarbeiter im Betrieb des Steuerpflichtigen.

Mit der gleichen Berechtigung, mit der der Steuerpflichtige Aufwendungen für fremde Arbeitskräfte in seinem Betriebe als Gewinnungskosten in Abzug bringen kann, muss ihm auch gestattet werden, dass er Aufwendungen für Familienangehörige, die in seinem Betrieb arbeiten, grundsätzlich als Gewinnungskosten behandeln kann. Gleichgültig ist, ob die Entschädigungen in bar oder in Natura erfolgen.

In den landwirtschaftlichen Betrieben wird den fremden, bzw. den eigenen Arbeitskräften durch verschieden hohe Prozentansätze nach der Katasterschatzung Rechnung getragen. Wo nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen eingeschätzt wird, können die Lohnzahlungen an im Betriebe arbeitende fremde Arbeitskräfte mit den effektiven Ausgabensummen abgezogen werden. Meist wird in der Landwirtschaft das Familieneinkommen durch einen Steuerpflichtigen, durch den Familienvorstand, versteuert. Interne Lohnzahlungen oder Abmachungen spielen für die steuerrechtliche Behandlung keine Rolle.

In bezug auf die unmündigen Kinder und die Ehefrau ergeben sich einige Besonderheiten, die im folgenden darzulegen sind.

1. Die Behandlung unmündiger Kinder. Gemäss der familienrechtlichen Vorschrift des Art. 295/1 ZGB fällt das, was das unmündige Kind durch eigene Arbeit erwirbt, an die Eltern. Anderseits fällt den Eltern die Sorge für den Unterhalt und die Erziehung zu (Art. 275 ZGB). Der in diesem Artikel festgesetzten Pflicht wird im Steuerrecht durch sogenannte Kinderabzüge Rechnung getragen, die weiter unten zu behandeln sind. Solche werden nach § 6 StStG gewährt «für jedes Kind unter 18 Jahren, dessen Erziehung dem Haushaltungsvorstand obliegt». Diese Bestimmung hat nicht den Sinn, eine besondere steuerrechtliche Mündigkeit zu statuieren. Die Mündigkeit bestimmt sich auch im Steuerrecht nach Zivilrecht, soweit das Steuergesetz nicht ausdrücklich etwas anderes anordnet, was im StStG nicht geschieht. Nach VVO § 4 wird die Besteuerung

[43] Vgl. Blumenstein I, S. 239.

der Kinder nicht auf die Mündigkeit abgestellt, sondern darauf, ob sie in Hausgemeinschaft mit den Eltern leben oder nicht. Die VVO unterscheidet drei Fälle:

a) Kinder, welche mit ihren Eltern in gemeinsamer Haushaltung leben und in deren Geschäft arbeiten (VVO § 4/1). Für diese ist der Haushaltungsvorstand steuerpflichtig, der aber neben dem Kinderabzug einen Abzug «in Form von Geschäftsunkosten» vornehmen kann. Dieser wird in § 14 VVO mit 350 Fr. festgesetzt,[44] mit dem Vorbehalt, dass keinesfalls mehr abgezogen werden darf, als der Erwerb des betreffenden Kindes ausmacht.

b) Kinder, die in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern leben, jedoch bei Dritten arbeiten (VVO § 4/2). Hier wird vermutet, dass die Kinder für Rechnung ihrer Eltern erwerben. Die Besteuerung dieser Kinder geht durch den Haushaltungsvorstand. Beim Erwerb des Kindes handelt es sich aber nicht um Erwerbseinkommen des Haushaltungsvorstandes, sondern dieser hat nur einen familienrechtlichen Anspruch auf den Erwerb des Kindes.[45] Der steuerpflichtige Haushaltungsvorstand hat auch hier — wie unter a) — die Möglichkeit, einen Unkostenabzug von 350 Franken vorzunehmen. Der Unterhalts- und Erziehungspflicht wird durch die Kinderabzüge Rechnung getragen.

c) Wenn in der Haushaltung ihrer Eltern lebende Kinder bei Dritten arbeiten, jedoch angenommen werden muss, dass sie für eigene Rechnung erwerben, so unterliegen sie selbständig der Steuerpflicht (VVO § 4/3). Gewinnungskosten entstehen hier für den Inhaber der elterlichen Gewalt nicht. Das Kind kann in diesem Fall selbst ein Existenzminimum abziehen. Eine innere Berechtigung zur Vornahme eines Kinderabzuges durch den Inhaber der elterlichen Gewalt besteht nicht mehr. Da aber § 6 litera a keine Einschränkung macht, muss dieser Abzug trotzdem gewährt werden.

d) Arbeiten unmündige Kinder im Geschäft des Vaters, ohne in dessen Hausgemeinschaft zu leben, so müssen diese wohl selbständig besteuert werden. Dies ist aus § 4 VVO zu schliessen, der nur die Kinder, die in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern leben, einer gemeinsamen Besteuerung unterwirft. Es stimmt dies auch mit der familienrechtlichen Regel des Art. 295/2 überein, die besagt, dass das Kind, das mit Zustimmung der Eltern ausserhalb der häuslichen Gemeinschaft lebt, unter Vorbehalt seiner Pflichten gegenüber den Eltern über seinen Arbeitserwerb verfügen kann. Lohnzahlungen an

[44] Auf Grund des § 44bis wird ein Abzug von 400 Fr. gewährt. Vgl. hiezu das auf S. 120 f. dieser Arbeit Gesagte.

[45] Verwaltungsgericht Bern, 16. Januar 1922.

solche Kinder stellen Gewinnungskosten dar, die in der Höhe der tatsächlich gemachten Ausgaben steuerlich berücksichtigt werden müssen. Die zivilrechtliche Vorschrift des Art. 295/1 hat für das Steuerrecht keine Bedeutung, wenn eine getrennte Besteuerung erfolgt. Dagegen fällt auch hier — wie in dem unter c) genannten Fall — ein Kinderabzug richtigerweise dahin. Das Kind kann ein eigenes Existenzminimum abziehen. Die positive Vorschrift des § 6 litera a macht nun aber auch in diesem Fall keine Ausnahme, so dass der Kinderabzug trotzdem zugelassen werden muss.

In den unter c) und d) genannten Fällen kann den Kinderabzügen nur insofern eine gewisse Berechtigung nicht abgesprochen werden, als das Einkommen dieser Kinder in der Regel so gering ist, dass es gar nicht unter die Steuer fällt; und dass trotz der von der VVO vermuteten wirtschaftlichen Selbständigkeit meist elterliche Zuschüsse gemacht werden dürften.

2. *Die Behandlung mündiger Kinder.* Bei diesen fällt, wie schon bei den Unmündigen über 18 Jahren, ein Kinderabzug weg, da dem Steuerpflichtigen zumeist auch keine Erziehungskosten mehr erwachsen. Praktisch kommt bei mündigen Kindern eine Lohnzahlung des väterlichen Betriebsinhabers eher in Betracht als bei Unmündigen. Dass aber die VVO zwischen unmündigen und mündigen Kindern keinen Unterschied macht, wurde schon oben dargelegt. Solange mündige Kinder in Hausgemeinschaft leben, unterliegen sie grundsätzlich der gemeinsamen Besteuerung in der Person des Haushaltungsvorstehers. Dieser hat also die Möglichkeit, den schon oben genannten Abzug von 350 Fr.[44] vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht dann, wenn das mündige Kind bei Dritten arbeitet und angenommen werden muss, dass es auf eigene Rechnung erwirbt. Hier greift die selbständige Besteuerung Platz (vgl. hierzu das auf S. 54 unter c) Gesagte).

Arbeiten mündige Kinder im Geschäft des Vaters, ohne in Hausgemeinschaft mit ihm zu leben, so muss selbständige Besteuerung erfolgen, unter Zulassung von Gewinnungskostenabzügen für Lohnzahlungen des Vaters bei letzterem (vgl. S. 54 d).

Erfolgt dagegen kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift in keinem Fall eine gemeinsame Besteuerung mit den Eltern — wie dies in verschiedenen Gemeindesteuerreglementen vorgesehen ist — dann sind Leistungen an die Kinder, die als Entgelt für deren Arbeit im elterlichen Betrieb gemacht werden, als Gewinnungskosten in Abzug zu bringen. Ein solcher Abzug hat also auch dann zu erfolgen, wenn die Kinder im gemeinsamen Haushalt mit den Eltern leben. Dass eine gemeinsame Besteuerung tatsächlich gerechtfertigter

erscheint, kann an diesbezüglichen positiven Vorschriften nichts ändern.[46]

Nach dem neuen StG ergeben sich folgende Fälle:

a) Unmündige nichterwerbende Kinder, die in oder ausser Gemeinschaft mit ihrem Haushaltungsvorstand leben: Gemeinsame Besteuerung. Kinderabzug bis zum 18. Jahr 6—12 Fr. (§ 27 Ziff. 2). In dem Fall, wo ein solches Kind ganz allein steht und aus eigenem Vermögen lebt, wäre ihm meines Erachtens der Erziehungsabzug gemäss § 27 Ziff. 2 und der Abzug für einzelstehende Personen gemäss § 27 Ziff. 3 zu gewähren.

b) Unmündige erwerbende Kinder, die in Gemeinschaft mit ihrem Haushaltungsvorstand leben: Gemeinsame Besteuerung (§ 57/2), Miterwerbendenabzug 8 Fr. (§ 27 Ziff. 4). Dieser Abzug schliesst den Kinderabzug gemäss § 27 Ziff. 2 aus.

c) Unmündige erwerbende Kinder ausser Hausgemeinschaft: Selbständige Besteuerung (§ 57/2). Keine Abzüge gemäss § 27 Ziff. 2 und 4, dagegen Abzug für einzelstehende Personen (§ 27/3).

d) Mündige Kinder werden auf jeden Fall selbständig besteuert (§ 57/2). Demzufolge können sie den Abzug gemäss § 27 Ziff. 3 vornehmen. Der Haushaltungsvorsteher, mit dem solche Kinder unter Umständen zusammenleben, hat aber nicht die Möglichkeit, ihretwegen einen Abzug an seinem Steuerbetreffnis zu machen.

3. Die Behandlung der Ehefrau. § 2 VVO bestimmt: «Die in gemeinschaftlichem Haushalte lebenden Ehegatten werden als Steuereinheit behandelt, auch wenn die Ehefrau selbständig einen Handel oder ein Gewerbe betreibt oder Gütertrennung zwischen den Ehegatten besteht.» (§ 57/1 StG.)

Das Zusammenfassen von allem Einkommen in der Hand des Ehemannes geschieht aus Zweckmässigkeitserwägungen, wodurch rechtliche Zweifel und praktische Schwierigkeiten in bezug auf Güterstände und Sondereinkommen usw. umgangen werden. Durch die Besteuerung von Mann und Frau in einer Einheit wird auch die Frage der Gewinnungskosten hinfällig. Der Mann muss ja den Betrag, den die Frau von ihm empfängt, auch wieder als Einkommen der Frau versteuern.

Familienrechtlich ist die Frau dem Mann verpflichtet, mit Rat und Tat zur Seite zu stehen (Art. 161/2 ZGB). Die Mitarbeit der Frau besteht in erster Linie in der Führung des Haushaltes. Haushaltungskosten sind — kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift — nicht abzugsberechtigt. Aus diesem Grunde könnte der Ehemann Beträge,

[46] Vgl. ORK X, Nr. 15.

die er der Frau für ihre Tätigkeit im Haushalte als Entgelt zukommen lässt, nicht als Gewinnungskosten abziehen. Durch die gemeinsame Besteuerung der beiden Ehegatten wird das wirtschaftliche Ergebnis des Zusammenlebens ungeteilt erfasst.

Die Auslagen, die einer Frau dadurch erwachsen, dass sie sich Dienstboten hält, stellen — nach allgemein anerkannter Praxis — keine Gewinnungskosten dar, sondern Haushaltungsausgaben, die nicht abgezogen werden können.

Die Mitarbeit der Frau braucht aber nicht auf die Tätigkeit im Haushalt beschränkt zu sein. Die Ehefrau kann dem Mann auch in dessen Geschäftsbetrieb zur Seite stehen. Würde nun der Ehemann einen Dritten in seinem Betrieb anstellen, so könnte er ohne weiteres die Auslagen für diesen als Gewinnungskosten abziehen. Man könnte sich fragen, ob die Sachlage befriedigt, dass sich der Ehemann dadurch, dass er seine Frau «anstellt», so dass sich diese vollständig dem Geschäft widmet, schlechter stellt, als wenn er einen Dritten als Angestellten besoldet und dessen Lohnbezüge abziehen kann. Solange die Tätigkeit der Frau nicht die Haltung eines Dienstboten im Haushalt nötig macht, bieten sich steuerrechtlich keine Schwierigkeiten. Es liegt oft bei kleinen Betrieben die Mitarbeit der Frau im Geschäft näher als die Anstellung eines Dritten. Gerade in solchen Fällen kann aber unter Umständen für die Besorgung des Haushaltes keine Zeit mehr übrig bleiben und dies die Anstellung eines Dienstboten bedingen.

Diese Ueberlegungen dürften entscheidend gewesen sein für ein Erkenntnis des Basler Verwaltungsgerichts. Dieses Gericht gibt dort allerdings zu, dass die Aufwendungen für die Magd zunächst, ihrem unmittelbaren Zweck nach, als Haushaltungskosten erscheinen, deren Abzug nach Gesetz ausgeschlossen ist. Dagegen seien die Unkosten ausschliesslich durch die Mitwirkung der Ehefrau bei der Erwerbstätigkeit des Mannes entstanden, aus welcher das steuerpflichtige Einkommen fliesse. Mit diesen Ueberlegungen kommt das Gericht zum Schluss, dass sich die Ausgaben für die Magd als Geschäfts- oder als Berufsunkosten darstellten und daher abgezogen werden könnten. Es wurde dabei auch erwogen, dass die Ausgaben für eine Magd in der Regel geringer seien als die für einen Angestellten.

Als Gewinnungskosten im eigentlichen Sinn stellen sich die Ausgaben für einen Dienstboten in keinem Falle dar, da ein direkter Zusammenhang zwischen der Erwerbstätigkeit und der betreffenden Lohnzahlung nicht besteht. Haushaltungsausgaben lassen sich auf einem Umweg nicht zu Geschäftsunkosten machen, sonst müsste man konsequenterweise auch die Ausgaben von Junggesellen oder

von Gewerbefrauen für Dienstmädchen oder Haushälterinnen als Gewinnungskosten betrachten, was sich kaum vertreten lässt.[47]

Gœtzinger führt zu dieser Frage aus: «Für seine eigene geschäftliche Tätigkeit kann der Geschäftsherr keinen Betrag einsetzen und vom Ertrag abziehen, ebensowenig für die Mitwirkung seiner Frau; wenn dies aber die Einstellung eines Dienstboten erforderlich macht, der sonst nicht gehalten würde, so kann ein Abzug berechtigt sein.»[48]

Muss jedenfalls einerseits diesen Ausgaben die Gewinnungskostennatur abgesprochen werden, so lassen sie sich anderseits steuerrechtlich nur schwer einwandfrei als abzugsfähige Posten rechtfertigen.

Konsequenter als die Basler Auffassung erscheint mir deshalb ein Erkenntnis des Berner Verwaltungsgerichts in dieser Sache.[49] Danach sind diesbezügliche Abzüge nicht zugelassen, da der mittelbare Zusammenhang zwischen den Ausgaben und der Einkommenserzielung nicht genügt, um diese Aufwendungen als Gewinnungskosten anzusprechen. «Dadurch, dass eine Frau sich eine Magd hält und sich von Hausarbeiten befreit, wird allerdings die entsprechende Zeit für andere Tätigkeit frei. Es opfert aber jedermann, der sich einer bestimmten Tätigkeit widmet, damit Zeit und Kraft, die andernfalls für eine andere Tätigkeit verfügbar gewesen wäre. Je nach der grösseren Produktivität der einen oder andern Tätigkeit werden sich immer Differenzen im Einkommen ergeben. Diese sind aber keine durch die gewählte Erwerbstätigkeit selber verursachte Auslagen, sondern eine Folge der getroffenen Wahl.»

Dadurch, dass eine Frau im Geschäft des Mannes hilft und trotzdem der Lohn für eine aus diesem Grunde gehaltene Magd nicht abgezogen werden kann, geschieht übrigens noch keine Ungerechtigkeit, denn auch das Zusammenleben der Ehegatten bringt wirtschaftliche Vorteile mit sich.

Was den Abzug für Miterwerbende betrifft, der als ein Gewinnungskostenabzug aufgefasst wird, ist auf das unter S. 120 f. dieser Arbeit Gesagte zu verweisen. Die Ehefrau ist, ob sie nur die Haushaltung führt oder dem Erwerb nachgeht, stets als miterwerbende Person zu betrachten.[50]

Ob eine Magd den Haushalt selbständig führt oder ob sie nur als Stütze der Hausfrau neben dieser tätig ist, macht steuerrechtlich

[47] ORK VIII, Nr. 17.

[48] Gœtzinger, S. 74.

[49] Verwaltungsgericht Bern, 30. August 1920. Monatsschrift XIX, S. 33.

[50] ORK IX, Nr. 14 (Gemeindesteuerentscheid). Vgl. ferner hierzu die Entscheide der ORK V, Nr. 16, und I, Nr. 12. Im letzteren wird auch auf das Staatssteuerrecht Bezug genommen.

keinen Unterschied. Der Lohn für die Magd muss in beiden Fällen zu den Haushaltungskosten gerechnet werden.

Dort wo eine Magd ausser im Privathaushalt des Steuerpflichtigen in dessen Geschäftsbetrieb tätig ist, kann ein verhältnismässiger Abzug der Lohnzahlungen in Form von Gewinnungskosten gerechtfertigt sein.[51]

V. Die Verzinsung des eigenen Betriebsvermögens.

1. Bei der allgemeinen Einkommenssteuer. Zinsen, die für fremde, im Betrieb des Steuerpflichtigen arbeitende Kapitalien geleistet werden müssen, sind zu den eigentlichen Gewinnungskosten zu rechnen. Streitig kann hier nur sein, ob das teleologische Moment der Gewinnungskosten erfüllt sei, d. h. es muss zwischen der Verzinsung eben dieser Kapitalien und dem Betrieb selbst ein kausaler Zusammenhang bestehen. Würden solche Schuldenzinsen nicht zum Abzug zugelassen, so wäre das ein Verstoss gegen das Prinzip der Reineinkommensbesteuerung. Steht z. B. ein Gemeindesteuerreglement grundsätzlich auf dem Boden der Reineinkommenssteuer, so müssen die Schuldenzinsen auch dann abgezogen werden, wenn dies nicht ausdrücklich gesagt ist, insbesondere auch dann, wenn anderseits Aktivzinsen als Kapitalertrag erfasst werden.[52]

Was die Verzinsung eigener Betriebskapitalien betrifft, so werden diese «Passivzinsen» gleich behandelt, wie die persönlichen Leistungen des Steuerpflichtigen selbst (siehe oben unter A. III.). Es handelt sich hier um das Einsetzen der eigenen *wirtschaftlichen* Persönlichkeit des Steuerpflichtigen.

Zur Subsumierung unter die Gewinnungskosten fehlt den Zinsen für das eigene Betriebsvermögen das Moment der effektiven Ausgabe (objektives Moment). Auch das subjektive Erfordernis der Gewinnungskosten — Uebergang der betreffenden Aufwendung in das Vermögen eines Dritten — fehlt. Dagegen kann wohl das teleologische Moment erfüllt sein: Die eigenen Kapitalbeträge werden in den Betrieb gesteckt zum Zwecke der Erzielung eines Einkommens, was auch für die berechneten Zinsen gilt.[53]

Wenn auch das teleologische Moment erfüllt ist, so genügt dies allein nicht, um die Zinsen für das eigene Betriebsvermögen als Gewinnungskosten anzusprechen.[54]

---

[51] ORK X, Nr. 15.

[52] ORK VI, Nr. 13.

[53] Vgl. hierzu Blumenstein in der Monatsschrift, Bd. XXV, S. 433 ff.

[54] Vgl. ORK I, Nr. 19, und ORK XI, Nr. 15.

Da das StStG und die meisten Gemeindesteuerreglemente auf dem Boden der allgemeinen Einkommenssteuer stehen, wird hier allgemein ein Abzug für den Zins des eigenen, im Betrieb arbeitenden Vermögens nicht erwähnt. Eine Bestimmung, die einen solchen Abzug vorsehen würde, liesse sich auch gar nicht rechtfertigen.

Nach OR 559 (neu 562) können Handelsgesellschaften eigenes Eigentum haben. Deshalb gehen Beiträge der Gesellschafter (531, 555/2 neu 557/2 und 594 neu 598) in das Eigentum der Gesellschaft über und die Zinsen für die Einlagen sind nicht abzugsberechtigt. «Würden die Gesellschaftseinlagen fremdes Kapital darstellen, dessen Verzinsung .... abzugsberechtigt wäre, so wäre die entsprechende Konsequenz persönliche Steuerpflicht der Gesellschafter für den Zinsertrag, und zwar als Kapitaleinkommen.»[55] Dagegen sind Darlehenszinse an einen Kollektivgesellschafter als Gesellschaftsschuld und damit als Gewinnungskosten zu behandeln.

2. *Bei der speziellen Erwerbseinkommenssteuer.* Unter denjenigen Gemeindesteuerreglementen, die noch auf dem Boden des Gemeindegesetzes § 78 stehen, und die nur das Einkommen aus der Berufstätigkeit erfassen, ist die Gewährung eines Abzuges gerechtfertigt. Der Ertrag der Unternehmung setzt sich zusammen aus dem Ertrag der Arbeit und aus dem Ertrag des im Unternehmen arbeitenden Vermögens. Der Steuerpflichtige, der sein Einkommen aus seinem Unternehmen gewinnt, würde ohne die Gewährung eines Abzuges, im Gegensatz zu den übrigen Steuerpflichtigen, die dem gleichen Gesetz unterworfen sind, stärker belastet. Er hätte den Arbeitsertrag und dazu das Ergebnis des im Betriebe arbeitenden Eigenkapitals zu versteuern. Diesem Umstand wird dadurch Rechnung getragen, dass ein Abzug gestattet wird, der die stärkere Belastung wieder ausgleichen soll. Es handelt sich dabei aber nicht um eigentliche Gewinnungskosten. Die Form, in der der Höherbelastung begegnet wird, ist in den meisten Gesetzen die Zulassung eines Abzuges in einem bestimmten Prozentsatz vom eigenen Vermögen, das im Betriebe arbeitet. Dieser festgelegte Anteil ist vom Geschäftsgewinn abzuziehen und nur der Restbetrag unterliegt der Einkommenssteuer.[56]

Ueber den Begriff des im Geschäftsbetrieb angelegten Vermögens setzt sich ein Urteil der Eidg. Kriegssteuerrekurskommission auseinander.[57] Demnach ist «von Fall zu Fall zu untersuchen, ob ein bestimmter Vermögensbestandteil des Steuerpflichtigen wirklich in

[55] Verwaltungsgericht Bern, 8. Mai 1922. Monatsschrift, Bd. XX, S. 242.

[56] Vgl. auch Wyss, S. 80 f., Bernisches Steuergesetz, Art. 20, Ziff. 1, und 22, Ziff. 2 (4 %). Kriegssteuerbeschluss, Art. 40 (5 %).

[57] Urteil vom 10. Februar 1926. Vierteljahrsschrift, Bd. 7, Nr. 4.

seinem Geschäft verwendet wird oder nicht». Ausschlaggebend ist dabei vor allem die Beschaffenheit des in Frage stehenden Vermögensgegenstandes selbst. Es lassen sich zwei Gruppen unterscheiden:

1. Vermögensgegenstände, die ihrer Natur nach überhaupt nur zu Geschäftszwecken benützt werden können und bei welchen eine zeitweilige effektive Nichtbenützung an der Zugehörigkeit zum Geschäftskapital nichts ändert (z. B. Steinbruch).

2. Gegenstände, die nicht bereits kraft ihrer äusseren Beschaffenheit die Kennzeichen der Zugehörigkeit zum Geschäftskapital tragen (z. B. Geld, Wertschriften). Bei dieser Kategorie ist lediglich auf den wirklichen Gebrauch abzustellen, da solche Sachen jederzeit aus dem eigentlichen Geschäftskapital ausgesondert und zu Privatzwecken verwendet werden können. Dabei ist aber auch hier von Fall zu Fall zu überprüfen, ob nach den tatsächlichen Verhältnissen eine wirkliche Aussonderung aus dem Geschäftskapital anzunehmen ist, oder ob in Berücksichtigung äusserer Umstände lediglich eine vorübergehende Anlage ausserhalb des Geschäftes stattfindet, um momentan entbehrlich gewordene Teile des Geschäftskapitals nicht ertraglos liegen zu lassen. Bei Berechnung des Zinsabzuges muss für jeden einzelnen Vermögensbestandteil die Dauer seiner Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen berücksichtigt und danach die Höhe des zulässigen Zinsabzuges bestimmt werden.[58]

Da, wo ein Vermögensbestandteil nicht vollständig zu Geschäftszwecken verwendet wird, sondern zum Teil auch persönlichen Zwecken dient, ist in bezug auf den dargelegten Abzug eine entsprechende Ausscheidung vorzunehmen.

Wird ein Abzug für eigenes, im Betrieb des Steuerpflichtigen arbeitendes Vermögen in Gesetzen, die auf dem Boden der blossen Erwerbsbesteuerung stehen, nicht ausdrücklich gewährt, «dann darf die Lücke, trotz ihrer Systemwidrigkeit, nicht aus Billigkeitsgründen durch die Praxis ausgefüllt werden, da die Verzinsung des eigenen Betriebsvermögens grundsätzlich nicht zu den Gewinnungskosten gehört.» Dies ist die Auffassung Blumensteins, der sich auch Jeger anschliesst.[59]

Meines Erachtens ist aber dieser Abzug auch in diesen Fällen zu gewähren, wenn er nicht vom Gesetzgeber ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Wie oben gezeigt wurde, handelt es sich zwar nicht um Gewinnungskosten. Dagegen wird dadurch, dass man den Abzug eines bestimmten Prozentsatzes vom eigenen Betriebsvermögen zu-

[58] Vgl. einen Entscheid der Eidg. Rekurskommission Nr. 227 K., vom 1. Januar 1926.

[59] Blumenstein I, S. 241. Jeger, S. 138.

lässt, lediglich ein Ausgleich geschaffen für den hier besonders versteuerten Vermögensertrag. Es erfolgt durch die Gewährung des Abzuges also nichts anderes als eine Gleichstellung der Steuerpflichtigen. Andernfalls wird effektiv etwas versteuert, das mit dem Gesetz grundsätzlich nicht vereinbar ist. Die Gesetze, die nur das Erwerbseinkommen besteuern, weisen meist als Ausgleich eine relativ hohe Vermögenssteuer auf. Würde dann das Ergebnis des im Betrieb arbeitenden Eigenkapitals auch mit der Einkommenssteuer erfasst, dann würde der Steuerpflichtige gegebenenfalls bedeutend stärker belastet, als im Gesetz vorgesehen. Wyss bemerkt zu dieser Frage: «Wenn man dem mit fremdem Kapital arbeitenden Unternehmer bei Ermittlung des Reingewinnes den Abzug der Schuldenzinsen gestattet, so darf man auch dem, der den Vermögensertrag pauschal, in Form einer Abgabe auf dem Vermögen, bereits versteuert, den Abzug nicht verweigern.»[60]

Das neue StG nennt in § 16 b) die Zinsen fremder Gelder ausdrücklich als vom Einkommen abzugsberechtigt. Da das StG auf dem Boden der allgemeinen Einkommenssteuer steht, hat ein Abzug für die Verzinsung des Eigenkapitals aus den oben dargelegten Gründen keine Berechtigung (§ 23 VO).

B. Die steuerrechtliche Abschreibung.

I. Allgemeines.

Unter steuerrechtlicher Abschreibung versteht man «den nach ausdrücklicher Gesetzesvorschrift zulässigen Abzug vom Roheinkommen, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertminderung erfolgt, die das einer Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes erleidet.»[61]

Der Begriff der Abschreibung ist ursprünglich ein rein wirtschaftlicher: Die Abschreibung stellt die kaufmännische Form dar, in der eine eingetretene Wertminderung zur buchmässigen Darstellung gelangt.

Steuerrechtlich sollen Abschreibungen und Gewinnungskosten ermöglichen, dass der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden kann. Da eine Vermögensverminderung durch Gewährung eines Abzuges vom Roheinkommen steuerlich ausgeglichen wird, berühren sich die Begriffe des Einkommens und des Vermögens. Grundgedanke ist der, dass das erzielte Einkommen

[60] Heinz Wyss, S. 80.
[61] Blumenstein I, S. 241.

in einer bestimmten Periode dadurch geschmälert wird, dass gleichzeitig das Vermögen, das als Einkommensquelle dient, eine Werteinbusse erlitten hat.

Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich frei, was für Wertminderungen er durch Abschreibungen berücksichtigen will. Er ist auch frei, ob er überhaupt Abschreibungen gewähren will oder nicht, ohne im letzteren Fall der Reineinkommensbesteuerung Abbruch zu tun. Dadurch, dass der Wertminderung des Vermögens beim Einkommen Rechnung getragen wird, soll dem Steuerpflichtigen nur eine Erleichterung gewährt werden, die aber mit der Einkommensbesteuerung an sich nichts zu tun hat. Nach heutiger Auffassung gehören allerdings die Abschreibungen zur eigentlichen Einkommensbemessung. Deshalb will Wyss auch ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung Abschreibungen zulassen.[62]

Obschon die steuerrechtliche Abschreibung auf dem reinen Privatvermögen begrifflich möglich ist, bleibt doch deren «eigentliche Domäne hergebrachterweise und übungsgemäss der kaufmännische, industrielle oder gewerbliche Geschäftsbetrieb».[61]

Die kaufmännische und die steuerrechtliche Abschreibung stehen in einem gewissen Gegensatz zueinander. Die Vorschriften des Obligationenrechts über die Abschreibungen verfolgen nicht die gleichen Zwecke wie die des Steuerrechts. Während das Handelsrecht durch Gesetzesbestimmungen wie OR 663, 960 usw. zu verhindern sucht, dass ein Geschäftsergebnis durch Unterlassung von Abschreibungen oder durch solche, die der wirklichen Entwertung nicht voll entsprechen, zu günstig dargestellt wird, hängt auf der andern Seite von den vorzunehmenden Abschreibungen zum Teil der Ertrag einer Steuer ab. Die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze sind zum Schutze der Aktionäre und Gesellschafter und indirekt der Gläubiger aufgestellt.[63] Anderseits dürfen im Steuerrecht die Interessen des Fiskus nicht unberücksichtigt gelassen werden, wenn sie auch nicht allein ausschlaggebend sein sollen.

Es ist nun nicht gesagt, dass grosse Abschreibungen, wie sie das Geschäftsinteresse erfordert, das Steuerergebnis direkt und in jedem Falle ungünstig beeinflussen. Wenn damit stille Reserven geschaffen werden, so erscheint der in der betreffenden Steuerperiode durch zu grosse Abschreibungen entzogene Reingewinn wieder bei der Realisation der stillen Reserve (vgl. unten das über das Mass der Abschreibung Gesagte). Dagegen wird eben dadurch das Ergebnis

[62] Heinz Wyss, S. 82.
[63] Vgl. BGE 37 I 484, 30 I 8, 36 I 213.

des betreffenden Steuerjahres nicht der Wirklichkeit entsprechend erfasst, was nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen abzulehnen ist.

Folge des dargelegten Unterschiedes zwischen Handelsrecht und Steuerrecht ist, dass die Definitionen der Abschreibung in den Steuergesetzen dem handelsrechtlichen Abschreibungsbegriff meist nicht entsprechen. Jedenfalls hat sich der Gesetzgeber bzw. die Praxis darüber Klarheit zu verschaffen, ob der in einem konkreten Fall unter Vornahme von Abschreibungen verrechnete Gewinn für die Steuereinschätzung massgebend sein soll oder nicht. Unter Umständen ist dem ausgewiesenen Bilanzgewinn der Betrag übermässiger Abschreibungen zuzurechnen. § 17/1 VVO bestimmt in diesem Zusammenhang: «Kaufmännische Betriebsrechnungen sind für die Steuererhebung nur insoweit massgebend, als die Resultate des Betriebes entsprechend dem Steuerwert eingestellt werden und unter Geschäftsunkosten nichts anderes zur Verrechnung gelangt, als was nach § 9 der Verordnung in Abzug gebracht werden darf.» (Neu § 29 VO.)

Bei den Gewinnungskosten handelt es sich um positive Ausgaben. Dagegen wird mit den Abschreibungen einer Wertminderung Rechnung getragen. In der Wirkung für den Steuerpflichtigen zeigt sich kein Unterschied.

Innerlich verwandt mit den Abschreibungen ist der Abzug erlittener Verluste vom Einkommen. Hier ist der kausale Zusammenhang mit der Einkommenserzielung noch weniger gegeben als bei der Abschreibung. Während die Abschreibung ein Abzug vom Roheinkommen ist, also mit dem einer bestimmten Einkommenserzielung dienenden Vermögen in Zusammenhang steht, wird der Abzug erlittener Verluste auf dem bereits ermittelten Reineinkommen vorgenommen. Mit andern Worten: Es handelt sich um eine Befreiung eines Teils des Reineinkommens mit Rücksicht auf eine durch Verluste eingetretene Vermögensverminderung. Ein Zusammenhang mit einer bestimmten Quelle der Einkommenserzielung muss nicht bestehen.

Im StStG selbst findet sich keine Bestimmung über die Abschreibungen. Dagegen erwähnt sie — wie dies in verschiedenen andern Kantonen auch der Fall ist — die VVO. Sie werden dort als eine Art Gewinnungskosten aufgefasst und nicht als solche erwähnt.

In § 5 StStG wird eine «Abrechnung von Geschäftsunkosten» gewährt. § 13 VVO sagt dann in Ausführung der Bestimmung des § 5 StStG u. a., es würden als Geschäftsunkosten angesehen: «Abschreibungen auf Betriebseinrichtungen, soweit sie der tatsächlichen Entwertung entsprechen.»

Das StStG macht auch keinen Unterschied zwischen Gewinnungskosten und «Verlusten in einem Geschäftsbetrieb». Hier geht nun die VVO zu weit. Das soll nicht heissen, dass der Abzug erlittener Verluste bei der Einkommensbesteuerung nicht wirtschaftlich gerechtfertigt sei. Solange aber das Gesetz selbst einen solchen nicht ausdrücklich gewährt, kann ihn die VVO nicht von sich aus anerkennen. Es handelt sich bei diesem Abzug — wie unten noch darzulegen ist — um eine ausgesprochene Billigkeitsmassnahme. Eine solche darf aber nicht durch Dehnung des Gewinnungskostenbegriffes in das Gesetz hineininterpretiert werden.[64]

Die meisten Steuergesetze erwähnen nur die Zulässigkeit «geschäftsmässig begründeter Abschreibungen», oder sie gewähren sie überhaupt nur bei «Geschäften und Gewerben». Luzern nennt sogar ausdrücklich nur «Betriebsanlagen, Maschinen, Werkzeuge und Geschäftsmobiliar» als zu Abschreibungen zugelassen.[65]

Man könnte sich fragen, wie im solothurnischen Staatssteuerrecht die Abschreibung aufzufassen ist. Dadurch, dass die VVO eine solche nur auf den Betriebseinrichtungen erwähnt, ist ihre Zulässigkeit wohl beschränkt auf den kaufmännischen, industriellen und gewerblichen Geschäftsbetrieb. Bei Gesetzen, die «geschäftsmässig begründete» Abschreibungen verlangen, kann diese Ausdrucksweise einfach auf Art und Mass der Abschreibung bezogen und eine solche auch bei Nichtbetriebsvermögen zugelassen werden (vgl. jetzt § 16 StG und § 25 VO).

Das solothurnische StStG stellt allerdings für geschäftliche Betriebe nirgends Sonderbestimmungen auf. Es besteuert alle Steuersubjekte auf Grund der gleichen Bestimmungen. Deshalb liesse sich unter Umständen auch die Auffassung vertreten, dass Abschreibungen auch auf reinem Privatvermögen möglich wären, wobei der Ausdruck «Betriebseinrichtungen» eine extensive Interpretation erfahren würde.

Jedenfalls kommt es für die Zulassung der Abschreibungen nicht auf die äussere Art der Erwerbstätigkeit an und derjenige, der einen liberalen Beruf ausübt, kann die Abschreibungen ebenso vornehmen wie ein Kaufmann, Industrieller oder Handwerker.[66]

Das neue StG erklärt in § 16 d) in Verbindung mit § 25 VO Abschreibungen als solche neben den «Unkosten» als vom Einkommen abzugsberechtigt. Es verlangt, dass sie «durch eingetretene Entwertungen begründet und im letzten Geschäftsjahr oder in früheren Jahren tatsächlich vorgenommen worden sind».

---

[64] Vgl. auch Blumenstein I, S. 245.

[65] Zürich: Gesetz über die direkten Steuern, § 9. Schaffhausen: Gesetz über die direkten Steuern, § 17. Luzern: Steuergesetz, § 6.

[66] Vgl. Blumenstein I, S. 242.

II. Gegenstand der Abschreibung.

«Gegenstand der Abschreibung kann jede Art von Vermögensstücken bilden.»[67]

Das bernische Recht gibt eine abschliessende Aufzählung der für die Abschreibung in Betracht fallenden Gegenstände.[68]) Anders das solothurnische Steuerrecht. Dieses beschränkt die Abschreibung nicht auf bestimmt genannte Objekte. Ausgeschlossen werden nur Abschreibungen auf Liegenschaften.[69] Für die Zulassung von Abschreibungen gilt allgemein, dass sie auf einem wirklich vorhandenen Vermögensstück vorgenommen werden.

a) Abschreibungen auf Immobilien. Bei den Abschreibungen auf Immobilien wird einem Mehr- oder Minderwert, der in den Büchern für die betreffenden Liegenschaften in bezug auf die Schatzung steht, Rechnung getragen. Es handelt sich um eine Korrektur der Buchwerte, um die für die Besteuerung massgebenden Werte zu erhalten. Daher begründet die Verwendung eines Teils des Reingewinns zu Abschreibungen unter den Katasterwert der Liegenschaft steuerrechtlich keine Abzugsberechtigung.[70] Die ORK führte in einem diesbezüglichen Entscheid aus: Grundsätzlich ist festzustellen, dass Abschreibungen auf Immobilien nur insoweit und so lange steuerrechtlich zulässig sind, als deren Bilanzwert höher ist als der Steuerwert, der nach solothurnischem Steuerrecht identisch ist mit der amtlichen Schatzung.»[71] (§ 25 1 StG.)

Fuisting erwähnt die Abschreibungen auf Grund und Boden unter den ihrer Art oder ihrem Gegenstand nach überhaupt zulässigen Abschreibungen, deren Berücksichtigung regelmässig durch einfache Zusetzung der abgeschriebenen Beträge zum buchmässigen Ertrag zu erfolgen hat.[72] Grund und Boden unterliegen einer Wertminderung im Sinne einer Abnutzung überhaupt nicht. Auch nicht im landwirtschaftlichen Betriebe, «da ihm hier die entzogenen, zur Fruchtgewinnung erforderlichen Stoffe unter Verrechnung der Aufwendungen als Gewinnungskosten stets wieder zugeführt werden». Abschreibungen können nur in besonderen Fällen auf Grund und Boden gegeben sein, wenn durch Bergwerksbetriebe oder Ablagerungen auf dem Grundstück dessen Wert vermindert wird. Wenn tatsächlich eine Entwertung stattfindet, so kann eine Herabsetzung

[67] Blumenstein I. S. 242.

[68] Art. 22. Vgl. Kommentar Volmar-Blumenstein, S. 96.

[69] § 17 2 VVO.

[70] RB 1901, S. 175; RRP. Nr. 117. RB 1893, S. 144; RRP. Nr. 225. BGE 37 I, 481

[71] ORK VIII. Nr. 18.

[72] Fuisting, Steuerlehre, S. 145.

im Kataster verlangt werden. Eine andere Möglichkeit besteht nicht, um steuerrechtlich eine niedrigere Belastung herbeizuführen.

Für die Berechnung der Abschreibung dürfen — wie ein Entscheid der ORK ausführt – [73] alle Immobilien zusammengefasst und Abschreibungen so lange vorgenommen werden, bis der Totalschatzungswert erreicht ist. Alsdann hört die Abschreibung steuerrechtlich auf und die Steuerbilanz bleibt auf dem Totalschatzungswert, auch wenn bilanzmässige Abschreibungen weiterhin vorgenommen werden. Kommt zum früheren Totalschatzungswert ein neues Objekt mit höherem Buch- als Schatzungswert hinzu, so übersteigt der Gesamtbuchwert den Gesamtschatzungswert, und eine Abschreibung ist steuerrechtlich wiederum möglich.

Gemäss § 24/1VVO geschieht die Steuereinschätzung für Gebäude auf Grund der Brandassekuranzschatzung, für Grundstücke und Wälder auf Grund der Katasterschatzung. Kanäle, Keller und ähnliche Objekte, für die weder eine Kataster- noch eine Brandassekuranzschatzung besteht, werden «angemessen» geschätzt. Die betreffenden Beträge stellen den Steuerwert dar (vgl. jetzt StG § 22).

Perret [74] erachtet den infolge der ordentlichen Abnützung eintretenden Minderwert eines Gebäudes im Mittel als kompensiert durch die zum Abzug zugelassenen jährlichen Unterhaltskosten. Er unterscheidet zwischen Geschäftshäusern und Verwaltungsgebäuden einerseits, und Gebäuden, die zu gewerblichen und industriellen Zwecken verwendet werden, anderseits. Für letztere betrachtet er eine angemessene, in der Regel 2 % des Schätzungswertes nicht übersteigende Abschreibung als zulässig, wo eine durch die ordentlichen Reparaturen nicht behebbare Abnützung der Gebäude durch mechanische Erschütterungen, chemische Einwirkungen usw. vorliegt. Weiter billigt er bei Kiesgruben, Bergwerken, Torfgründen usw. eine der Zeitdauer der wirtschaftlichen Ausbeutungsfähigkeit des betreffenden Objektes entsprechende Abschreibungsquote.

Auch das bernische Recht, das grundsätzlich Abschreibungen auf Immobilien ausschliesst, macht Ausnahmen bei Wasserwerkanlagen (mit Ausnahme von Grund und Boden), ferner bei Fabrikanlagen, wenn besondere Verhältnisse vorliegen, die eine Zulassung von Abschreibungen als Abzug rechtfertigen, wie z. B. bei Minderwert von Gebäuden infolge Erschütterungen usw. Ebenso werden Abschreibungen zugelassen, wo es sich um Substanzverminderungen handelt, wie bei Grundstücken, die zu industriellen Zwecken ausgebeutet werden.

[73] ORK VIII, Nr. 18.
[74] Ch. Perret, S. 71.

Da das solothurnische Recht allgemein Liegenschaften von der Abschreibung ausschliesst, sobald der Steuerschatzungswert erreicht ist, so können konsequenterweise keine Ausnahmen, wie die eben dargelegten, gemacht werden. Der Minderwert der Gebäude dürfte kaum im Mittel als kompensiert betrachtet werden durch den von der Praxis gewährten einprozentigen Abzug vom Schatzungswert in Form von Gewinnungskosten, der den Reparatur- und Versicherungskosten, sowie den Verwaltungskosten steuerrechtlich Rechnung tragen soll.[75] Dagegen liesse sich die Gewährung eines höheren Abzuges rechtfertigen. Im bernischen Steuerrecht folgte der tatsächlichen Uebung die gesetzliche Sanktion.[76] Diese Möglichkeit besteht auch für das solothurnische Steuerrecht, wo bisher in mancher Beziehung eine Fortbildung des Rechts durch die Praxis festzustellen war, wenn es sich um Erleichterungen gegenüber dem Steuerpflichtigen handelte. Damit soll nicht für das Gewohnheitsrecht im Steuerrecht eingetreten werden. Ein Gewohnheitsrecht, das sich zugunsten der Steuerpflichten ausbildet, hat ebensowenig Berechtigung wie anderseits eine Schmälerung des Rechts des Steuerpflichtigen zu billigen ist.

b) Abschreibungen auf Mobilien. Nach solothurnischem Recht sind Abschreibungen auf Mobilien allgemein zulässig. § 17/2 VVO (jetzt § 25 VO) gibt in Verbindung mit einer Anweisung über das Mass der Abschreibungen eine beispielsweise Aufzählung und nennt dort Maschinen, Vorräte und Guthaben. Mit Bezug auf die steuerliche Behandlung der Bestandteile ist für die solothurnische Praxis wegleitend ein Entscheid der ORK aus dem Jahre 1927.[77] Dort werden grundlegende Unterscheidungen gemacht, die auf der Terminologie des Gesetzes betreffend die Gebäudebrandversicherung und Feuerpolizei vom 29. Oktober 1899/17. November 1901 und der VVO dazu vom 8. Oktober 1901 beruhen. Als Steuerwert der Gebäude gilt, wie oben schon erwähnt, die Brandversicherungssumme (vgl. jetzt StG § 22/3). In der Versicherungssumme sind gemäss § 5 des oben zitierten Gesetzes und § 1 der dazugehörigen VVO eingeschlossen: 1. die bei jedem Gebäude zum üblichen Ausbau gehörenden Gegenstände (wozu z. B. die Zentralheizungsanlagen gehören) und 2. bei Gewerbegebäuden die besonderen zwecklichen Bestandteile (Motoren, Transmissionen).

---

[75] Als Beispiele von Versicherungskosten, die — wenigstens in der Regel — im Abzug von 1 % inbegriffen sind, lassen sich erwähnen: Brand-, Haushaftpflicht-, Wasserschaden-, Glas- und Hagelversicherung. Weiter sind in diesem Zusammenhang zu nennen die Kosten für Strassenbeleuchtung und Treppenbeleuchtung, soweit sie den Hauseigentümer belasten, und der Wasserzins.

[76] Kommentar Volmar-Blumenstein, S. 99.

[77] ORK II, Nr. 24.

Nach den Ausführungen der ORK ist die Versicherungssumme für die ersteren im Schatzungswert nicht ersichtlich, weil sie, ihrer Art entsprechend, pauschal im Gebäudeschatzungswert inbegriffen ist. «Der Wert der nackten Gebäude und der Wert dieser zum Ausbau gehörenden Teile ist somit getrennt nicht feststellbar. Es ist also gar nicht möglich, diese Teile für die Besteuerung herauszunehmen und eine andere Ordnung als für die Gebäude selbst zu treffen, welche, unbekümmert um die weitergehenden buchmässigen Abschreibungen, mit dem Schatzungswert eingestellt werden, ganz abgesehen davon, dass das nicht tunlich wäre.» Die unter diesen Wert gehenden Abschreibungen auf solchen Bestandteilen müssen deshalb als unzulässig betrachtet werden.

Bei den zwecklich zu einem Gewerbegebäude gehörenden Bestandteilen wird dagegen eine besondere Abschreibung zugelassen. Der Versicherungswert dieser Bestandteile ist besonders angegeben und es kann deshalb, wie die ORK feststellt, die Ausscheidung erfolgen. «Nach dem Wortlaut der Staatssteuerverordnung braucht der Steuerwert der Bestandteile nicht unbedingt gleich dem Versicherungswert zu sein. Auf eine derartige restriktive Auslegung lässt nichts schliessen. Bei der richtigen Betrachtungsweise ergibt sich dagegen ohne weiteres, dass unter den Versicherungswert gehende Abschreibungen auf diesen Gegenständen und damit die unterschiedliche Behandlung von den Gebäuden und von den zum Ausbau dieser gehörenden Bestandteile durchaus gegeben sind. Die Abnützung und damit die Entwertung derselben ist eine unverhältnismässig grössere als bei den Gebäuden. Ihre Lebensdauer ist denn auch ganz bedeutend verkürzt und die Ersetzung viel rascher notwendig, so dass die Gleichbehandlung den tatsächlichen Verhältnissen geradezu widersprechend wäre. Eine steuerrechtliche Wertung ähnlich den Maschinen ist dagegen der ganzen Natur nach — vornehmlich bei den hier hauptsächlich in Betracht fallenden Motoren und Transmissionen — viel eher am Platz und kommt auch dem effektiven Wert viel näher.» Immerhin wird ein Vorbehalt in bezug auf das Mass der Abschreibung gemacht, indem ein Ansatz von 5 % vom Anschaffungswert als der Abnutzung bzw. der Lebensdauer entsprechend angesehen wird.

Anlagen, welche in der Immobilienschatzung nicht inbegriffen und auch nicht mitversichert sind, welche aber geschätzt und im Grundbuch angemerkt und dann auch mitverpfändet werden können, sollen ebenfalls unter ihren Schatzungswert abgeschrieben werden können. «Es handelt sich dabei lediglich um Mobilien, die etwa als Zugehör gelten können, die niemals aber den steuerrechtlichen Bewertungssätzen für die Immobilien unterliegen.»

Fahrnisbauten werden nach solothurnischer Praxis als Liegenschaften behandelt.[78] Der Umstand, dass die Bauten auf fremdem Grund und Boden stehen, ändert an ihrem Immobiliarcharakter nichts.[79] Ihr Steuerwert ist deshalb der der Brandassekuranzschatzung und Abschreibungen dürfen steuerrechtlich über diesen Wert hinaus nicht vorgenommen werden, wenn auch aus kaufmännischen Gründen eine weitergehende Abschreibung gerechtfertigt wäre, wie z. B. bei bevorstehendem Ablauf des Mietvertrages.

c) Abschreibungen auf immateriellen Werten. Bei den immateriellen Werten sind zwei Gruppen zu unterscheiden.

1. Immaterielle Werte, «die immer noch eine gewisse Selbständigkeit haben oder doch wenigstens haben können, wie geschützte und ungeschützte Erfindungen, Fabrikgeheimnisse, Vorteile aus Warenzeichen, Urheberrechte, Verbotsrechte usw.»

2. Immaterielle Werte, «die mit dem Unternehmen untrennbar verbunden sind.[80]

Die zweite Gruppe wird meistens mit dem Ausdruck «Goodwill» bezeichnet. Der Gesamtwert eines Unternehmens ist grösser als der Wert, der sich dadurch ergibt, dass man die Einzelwerte, aus welchen das Unternehmen zusammengesetzt ist, zusammenzählt. «Die Einrichtung als Ganzes ist produktionsfähig, was jeder Teil an sich nicht ist.»[81] Deshalb definiert Schrag[81] den Wert, den man mit Goodwill bezeichnet, als «die Differenz zwischen dem Gesamtwerte und der Summe der Einzelwerte».

Als mit dem Ausdruck Goodwill gleichbedeutend wird etwa auch gebraucht: Façonwert, Geschäftswert, Firmenwert, Kapitalisierungsmehrwert, immaterieller Wert, Kundschaft usw.[82]

Für die steuerrechtliche Behandlung von Goodwillposten in der Ertragsbilanz[83] ist von Bedeutung, ob für diese Werte Aufwendungen gemacht wurden, oder ob sie ursprünglich erworben wurden. Bühler will im ersteren Fall eine Aktivierung der Werte zulassen, wogegen er im letzteren Fall die Möglichkeit einer Abschreibung verneint.

Die gegen Entgelt erworbenen immateriellen Werte der ersten und der zweiten Gruppe stellen so wenig Gewinnungskosten dar wie

---

[78] ORK X, Nr. 10.

[79] BGE 29 I 286.

[80] Bühler, S. 274.

[81] Herbert Schrag: Die Besteuerung des Goodwillverkaufs nach bernischem Recht in ASAR 1935, Bd. 4, S. 210.

[82] Vgl. hierzu die Kritik an der Terminologie bei Hans Herrli, der den Ausdruck Façonwert als den treffendsten erachtet.

[83] Bei der Auflösung eines Betriebes geht der Goodwill unter. Er gehört deshalb nicht in die Liquidationsbilanz.

die Gründungskosten. Es handelt sich ihrem Wesen nach um Anlagekosten, worauf Abschreibungen grundsätzlich möglich sind.

Da das StStG (vgl. jetzt § 25 VO) — im Gegensatz zum bernischen Steuergesetz — nicht eine abschliessende Aufzählung der abschreibungsfähigen Anlagen gibt, muss wenigstens in den Fällen, wo für Firmenwert, Kundschaft, Fabrikgeheimnisse usw. der in der Bilanz ausgewiesene Preis tatsächlich bezahlt worden ist, eine Abschreibung zugelassen werden.[84] Bühler fordert auch steuerrechtlich eine «rasche» Abschreibung solcher Posten. Viñassa erachtet vom kaufmännischen Standpunkt aus eine Abschreibung innerhalb fünf Jahren als geboten. Das heisst allerdings noch nicht, dass dies auch steuerrechtlich gerechtfertigt sei. Hier muss vielmehr gelten, dass eine merkliche Wertminderung nicht eingetreten ist und nicht bewiesen werden kann. Die betreffenden Wertminderungen müssen dazu noch in der Berechnungsperiode eingetreten sein. Perret erklärt hier richtigerweise, dass «bei einem gutrentierenden Geschäft eine derartige Abschreibung in der Regel nicht begründet sein dürfte».[85]

Abschreibungen auf fiktiven Aktiven sind steuerrechtlich nicht zuzulassen. «Da der Zweck einer Abschreibung vom abgaberechtlichen Standpunkt aus betrachtet in der Anpassung eines überwerteten Aktivpostens an den wirklichen Wert desselben besteht, kommt die Abschreibung eines Bilanzpostens, hinter welchem von Anfang an kein reeller Wert gesteckt hat und der einzig aus bilanztechnischen Gründen aufgenommen wurde, von vornherein nicht in Betracht.[85] Eine steuerrechtliche Abschreibung, die einer «tatsächlichen Entwertung» entspricht, wie sie § 13 VVO fordert, ist nicht möglich auf einem fiktiven Aktivposten (vgl. jetzt § 25/3 VO).

d) Die steuerrechtliche Behandlung der Gründungskosten. Gründungskosten sind — wie oben S. 62 ff. dargelegt wurde — nicht Gewinnungskosten. Sie können als solche nicht abgezogen werden. Dagegen kann diesen Ausgaben auf dem Wege der Abschreibung Rechnung getragen werden. Fraglich ist nur das Mass der zulässigen Abschreibungen. Die ORK erklärt eine rasche Abschreibung sowohl geschäftsmässig als auch steuerrechtlich begründet, indem sie sich an OR 656 (neu 664) anlehnt.[86] Da das StStG aber keine Norm aufstellt, wonach Gründungskosten oder immaterielle Werte allgemein besonders zu behandeln seien, muss auch für diese die allgemeine Vorschrift des § 13 VVO (§ 25 VO) gelten, d. h., es muss eine tatsächliche Entwertung vorliegen. Eine solche dürfte allerdings bei

[84] Vgl. die bei Schrag a. a. O., S. 225, angegebene und besprochene Praxis des bernischen Verwaltungsgerichts.

[85] Charles Perret, Handbuch des Krisenabgaberechts, S. 73.

[86] ORK VII, Nr. 15.

den Gründungskosten rasch eintreten, dagegen sollten die Abschreibungen nicht auf Grund einer zivilrechtlichen Bestimmung, sondern einzig nach dem StStG gewährt bzw. untersagt werden.

Mit der Abschreibung auf Goodwill hatte sich die ORK ebenfalls schon zu beschäftigen.[87] Sie stellte dabei fest, dass Abschreibungen auf Goodwillkonten zulässig seien. Dass sie in diesem Entscheid die Abschreibungen auf Goodwill den Gewinnungskosten gleichsetzt, ergibt sich zum Teil daraus, dass das StStG keine scharfe Unterscheidung zwischen diesen beiden Begriffen macht. Dadurch kommt die ORK dazu, diese Amortisationen auch steuerrechtlich in keiner Weise zu beschränken. Richtiger erscheint mir folgendes: Das was beim Ankauf eines Geschäftes für Kundschaft usw. bezahlt wird, gehört zum Anlagekapital. Es bildet Bestandteil des Ankaufspreises und betrifft nur das Vermögen. Finden auf solchen Posten Werteinbussen statt, so sind sie gemäss der tatsächlichen Höhe derselben durch Gewährung von steuerrechtlichen Abschreibungen zu berücksichtigen. Eine unbeschränkte oder eine über die tatsächliche Höhe der Wertminderung hinausgehende Tilgung kann vom kaufmännischen Standpunkt gerechtfertigt sein, findet aber steuerrechtlich eine Schranke in der Vorschrift, dass Abschreibungen nur soweit gewährt werden sollen, als sie der tatsächlichen Entwertung innerhalb der Steuerperiode entsprechen. Goodwillposten, die nur aus bilanztechnischen Gründen in der Bilanz figurieren und für welche nie ein effektiver Betrag ausgelegt wurde, geben zu keinen steuerrechtlichen Abschreibungen Anlass.

Die immateriellen Werte in der Bilanz werden — wie in einem Entscheid der ORK ausgeführt wird — nicht von der Vermögenssteuer erfasst. «Firmenwert, Kundschaft usw. stellen nichts anderes dar, als den Inbegriff der Vorteile, die das Geschäft seinem Inhaber bietet, oder die Gewinn- und Ertragsmöglichkeiten, die die Geschäftsunternehmung verspricht.»[88] Diese Faktoren werden nur durch die Einkommenssteuer, d. h. durch die Besteuerung der durch ihr Vorhandensein ermöglichten höheren Einnahmen erfasst.

Diese Auffassung wird auch von Bühler vertreten, der den Firmenwert nicht nur im Fall der ursprünglichen Schaffung, sondern auch dann bei der Vermögensbewertung ausser acht lassen will, wenn dafür bei abgeleitetem Erwerb etwas bezahlt worden ist. Begründet wird diese Ansicht mit der fehlenden Verselbständigung im Verkehr. Wo es sich aber um veräusserliche immaterielle Werte handelt, wie Patente, Lizenzen usw., ist nach Bühler eine Besteue-

[87] ORK VII, Nr. 16, und ORK St. 1929/151, wo für die steuerrechtliche Behandlung von Verlagsrechten entschieden wurde.

[88] ORK 27. Dezember 1930 i. S. Sunlight A.-G., Olten.

rung möglich. Dass die immateriellen Werte grundsätzlich nicht von der Vermögenssteuer erfasst werden, erachtet er übrigens auch innerlich gerechtfertigt, indem diese Werte «in ihrem Bestand sowohl als in ihrer Höhe, sehr unsichere Grössen sind.»[89]

III. Grund der Abschreibung.

Wie oben ausgeführt wurde, werden Abschreibungen auf fiktiven Werten nicht zugelassen. Erstes Erfordernis einer Abschreibung ist immer deren Realität. Diese Realität bedeutet, dass der Abschreibung eine effektive Wertminderung des abzuschreibenden Vermögensstückes zugrunde liegen muss. So bildet auch im solothurnischen Steuerrecht die «tatsächliche Entwertung» Voraussetzung für die Vornahme einer Abschreibung.

Die Wertminderung muss zur Zeit der Vornahme der Abschreibung bereits eingetreten sein. Begrifflich trägt die Abschreibung einer Wertminderung Rechnung, die das einer Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes erleidet. Wird nun das Einkommen eines bestimmten Jahres ausgemittelt, so sind auch nur die effektiven Wertminderungen dieses gleichen Jahres zu berücksichtigen. Aus diesem Grund sind Rückstellungen für künftige Abschreibungen steuerrechtlich nicht als Abschreibungen zu behandeln. Es handelt sich dabei vielmehr um die Schaffung stiller Reserven. Im Interesse gleichmässiger Anwendung der Steuergesetze muss auf die tatsächliche Entwertung abgestellt werden. Man kann sich nicht mit der Ueberlegung zufrieden geben, dass eine durch übermässige Abschreibungen vorgenommene Gewinnschmälerung ordentlicherweise in künftigen Jahren durch einen entsprechenden Mehrgewinn ausgeglichen wird.

Von den Rückstellungen für künftig zu erwartende Abschreibungen ist die Schaffung eines Erneuerungsfonds zu unterscheiden. Bei letzterem handelt es sich nicht um Kapitalansammlungen, die der Besteuerung unterliegen würden, sondern — wie bei den Delkrederefonds (bei der Bewertung von Rechten und Forderungen) — um Bewertungskonten. Die Schaffung von Erneuerungsfonds ist also lediglich eine Form, die Abschreibungen buchhalterisch zur Darstellung zu bringen. Bahnunternehmungen sind bundesrechtlich verpflichtet, ihre Abschreibungen für eingetretene Entwertungen der Bahnanlage in Form von Einlagen in den Erneuerungsfonds vorzunehmen. Die konstante Praxis geht denn auch dahin, dass die

[89] Bühler, S. 276.

Einlagen in diese Erneuerungsfonds als ordentliche Abschreibungen einer Besteuerung nicht unterliegen.[90]

Die neuere, allgemein anerkannte Ansicht geht dahin, dass die Ursache der eingetretenen Wertminderung steuerrechtlich unerheblich ist.[91] Fuisting vertritt hierin eine stark einschränkende Meinung.[92]

Nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen, die sich auch die solothurnische Praxis zu eigen machte, kann die Ursache von Abschreibungen liegen in der substantiellen Abnützung eines körperlichen Gegenstandes, in einer Aenderung des Marktes, im Sinken der Liegenschaftspreise (bis zur Erreichung der Katasterschatzung), in Kursrückgängen von Wertpapieren, in einer verminderten Verkäuflichkeit von Waren (infolge Wechsels der Mode oder des Bedarfs, der Vermehrung der Konkurrenz, Absatzschwierigkeiten), in einer Abnahme der Gebrauchsmöglichkeit einer Sache wegen technischer Neuerungen, in eingetretener oder drohender Insolvenz des Forderungsschuldners.[93] Im RB von 1893 wird eine beispielsweise Aufzählung gegeben von Gründen, die zu Abschreibungen berechtigen. Es werden dort genannt: Zweifelhaftigkeit von Forderungen, Preisrückgänge, Werteinbussen auf Vorräten und neue Erfindungen, die zu Entwertungen von maschinellen Einrichtungen führen. Auch ein jüngerer Entscheid stellt ausdrücklich fest, dass in bezug auf die Ursache, der durch Abschreibung zu berücksichtigenden Wertminderung keinerlei Einschränkungen bestehen.[94] Die Abschreibung kann danach ihre Ursache haben «in der ordentlichen Abnützung des Betriebs- oder Anlagekapitals als Folge natürlicher Einflüsse, oder des bestimmungsgemässen Gebrauchs, in Konkurrenzverhältnissen, in einer, den Gebrauchswert reduzierenden technischen Veraltung der Betriebsanlage oder endlich in Konjunkturverhältnissen (Sinken der Liegenschaftspreise, Stillegung von Anlagen mangels genügender Beschäftigung)».

IV. Die Abschreibungsperiode.

Begrifflich berücksichtigt die Abschreibung die Vermögensverminderung, die mit der Einkommenserzielung während einer bestimmten Periode verbunden ist. Deshalb kann nicht für die Ein-

[90] RB 1911, S. 187; RRP Nr. 3609.

[91] Vgl. Blumenstein I, S. 242.

[92] Fuisting, Steuerlehre, S. 143, und dazu Blumenstein in der Monatsschrift XX, S. 209.

[93] Blumenstein I, S. 242/243.

[94] RB 1893, S. 144, RRP, Nr. 2251; ORK XI, Nr. 16.

kommensbemessung z. B. das laufende Steuerjahr, für die Abschreibungen aber das Vorjahr zugrunde gelegt werden. Das StStG macht wenigstens keine diesbezüglichen Sondervorschriften. Daher fallen Abschreibungsperiode und Steuerbemessungsperiode zusammen, d. h. ausschlaggebend für die Abschreibungen ist der Zeitraum, innerhalb welchem das zu versteuernde Einkommen erzielt wird.[95]

Nach Gœtzinger ist eine Abschreibung «in der Regel» in demjenigen Jahre steuerrechtlich zuzulassen, in welchem die Entwertung tatsächlich eingetreten ist. Ausnahmsweise will er «eine Entwertung, die z. B. infolge geheimer Mängel einer Einrichtung, neuer Erfindungen, infolge verschlechterter Vermögenslage eines Schuldners oder aus andern Gründen erst später erkannt wird, erst später als Abschreibung zulassen». In diesem Falle handelt es sich aber gar nicht mehr um Abschreibungen im eigentlichen Sinn, denn es wird nicht mehr die mit einer Einkommenserzielung gleichzeitig erfolgende Vermögensverminderung erfasst. Es steht deshalb hier «eher eine Berücksichtigung eingetretener Vermögensverluste in Frage».[96]

Die Abschreibungsperiode soll sich in jedem Fall mit der Steuerbemessungsperiode decken. Nachholungen von unterlassenen Abschreibungen in späteren Steuerbemessungsperioden sind ebenso zu unterlassen wie Abschreibungen für künftig zu erwartende Wertminderungen. Andernfalls könnte mit den Abschreibungen zugewartet werden bis zu einem Geschäftsjahr mit hohem, positivem Ergebnis und es läge in der Hand des Steuerpflichtigen, das steuerbare Einkommen auf diese Weise zu regulieren.

Auch abgesehen von den fiskalischen Gesichtspunkten ist jede Abweichung von tatsächlichen Verhältnissen, wie eben ein Auseinanderreissen von Steuerbemessungsperiode und Abschreibungsperiode nicht im Interesse der Steuergerechtigkeit. Eine steuerliche Nichtberücksichtigung dessen, was den Tatsachen entspricht, bedeutet immer eine ungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen.

Wichtiger als für die kantonalen Steuern ist das Erfordernis der Gleichzeitigkeit von Einkommensbemessungs- und Abschreibungsperiode bei der Krisenabgabe. Da die Erhebung dieser direkten Bundessteuer zeitlich beschränkt ist, muss hier noch mehr darauf Bedacht genommen werden, dass tatsächlich die der Wertminderung in der betreffenden Steuerperiode entsprechenden Abschreibungen vorgenommen werden. So erklärt Art. 22/2 des Krisenabgabebeschlusses für die natürlichen Personen ausdrücklich, dass Abschreibungen nur in dem Umfange zulässig sind, als sie der effek-

[95] Vgl. ORK X, Nr. 8.

[96] Gœtzinger, S. 82, mit der Kritik Blumensteins, S. 243, Note 100.

tiven Entwertung der abzuschreibenden Vermögensobjekte in der Berechnungsperiode entsprechen. Dieser Grundsatz wurde von der eidgenössischen Rekurskommission und vom Bundesgericht schon für die Kriegssteuer aufgestellt. Durch die Praxis wurden den natürlichen Personen die Aktiengesellschaften in dieser Hinsicht gleichgestellt.[97]

V. Das Mass der Abschreibung.

Weder im StStG noch in der VVO werden allgemein anwendbare Abschreibungsansätze für einzelne Objekte festgesetzt. Der § 13 VVO enthält in seinem ersten Absatz lediglich die allgemeine Vorschrift, dass die Abschreibung der tatsächlichen Entwertung entsprechen soll (§ 25 VO). Das gleiche Objekt erfährt denn auch je nach seinem Zustand, seiner Zweckbestimmung, nach dem Geschäftsgang des betreffenden Betriebes usw. von Fall zu Fall verschiedene Wertminderungen.

Im solothurnischen Steuerrecht ist nicht der Ausdruck gebräuchlich: «Geschäftsmässig begründete Abschreibungen.» Diese gehen unter Umständen weiter als diejenigen, die nach der «tatsächlichen Entwertung» bemessen werden.

Dass die handelsrechtlich zulässigen oder die nach den geltenden Bilanzierungsmethoden üblichen Abschreibungen nicht mit den steuerrechtlichen übereinstimmen müssen, wurde schon oben dargelegt.[98] In bezug auf das Mass der Abschreibungen soll deren engere Fassung durch das Steuerrecht vor allem verhindern, dass Abschreibungen, die in früheren Steuerperioden aus irgendeinem Grunde nicht oder nicht dem der Entwertung im betreffenden Zeitraum entsprechenden Masse vorgenommen wurden, nachgeholt werden. Vor allem können z. B. Abschreibungen, die vom Steuerpflichtigen erst in einem Nachsteuerverfahren geltend gemacht werden, nicht berücksichtigt werden. Dem Pflichtigen steht zwar frei, in seinen Büchern Abschreibungen innerhalb gewisser Schranken nach seinem Ermessen vorzunehmen. Hat er solche aber tatsächlich in einem bestimmten Umfang vorgenommen, so muss daraus geschlossen werden, dass er sie im Zeitpunkt, wo sie erfolgten, als genügend erachtete. Es geht daher nicht an, dass diese Abschreibungen nachträglich erhöht werden, um Minderversteuerungen auszugleichen, die eine ganz andere Ursache haben.[99] Die Höhe der steuerrechtlichen Abschreibung hat sich allgemein nach der

[97] Vgl. die Entscheide in ASAR, Bd. 5, S. 86, 246, 247, 382; Bd. 6, S. 16, 18, 22.

[98] Siehe S. 62 f.

[99] Vgl. Lexikon, S. 17 f.

sachlichen, in den Verhältnissen des betreffenden Unternehmens liegenden Begründetheit zu richten.

Nach der Praxis des Bundesgerichts werden für Fabrikgebäude die Abschreibungen durch keine untere Abschreibungsgrenze eingeschränkt, sofern nicht ausdrückliche andere Gesetzesbestimmungen entgegenstehen. Im Krisenabgaberecht werden daher solche Abschreibungen uneingeschränkt gewährt.[100]

Wie wird der Nachweis der Wertminderung geleistet? Im Interesse gleichmässiger Gesetzesanwendung kann die steuerrechtliche Abschreibung nicht einfach in das Belieben jedes einzelnen Pflichtigen gestellt werden. Es werden daher nach Erfahrung ermittelte Ansätze festgelegt. Bei deren Anwendung muss man sich dann jeweils bewusst sein, dass nicht unbedingt jede Wertminderung richtig erfasst wird. Dagegen sind Spezialexpertisen für die bei jedem einzelnen Steuerpflichtigen und bei jedem einzelnen Objekt vorzunehmenden Abschreibungen praktisch nicht durchführbar. Die Erfahrungsansätze sind Durchschnittswerte, die immerhin im allgemeinen ein befriedigendes Ergebnis für Steuerpflichtige und Fiskus herbeiführen. Es bleibt übrigens beiden Teilen die Möglichkeit, bei offenbar unrichtigen Ergebnissen nach den festen Ansätzen den Nachweis zu erbringen, dass die Normalansätze nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Die Ansätze bilden ein Hilfsmittel und haben weiter keine rechtliche Bedeutung. «Wo sich aber die Einschätzungsbehörde zur Begründung einer Berechnung von Abschreibungen auf allgemein anerkannte Erfahrungssätze stützen kann und der Abgabepflichtige nicht ganz besondere Umstände geltend zu machen vermag, werden die Beschwerdeinstanzen keine offensichtlich unrichtige Berechnung der Steuerleistung annehmen und die Einschätzung schützen.»[100]

Es ist also durchaus möglich, dass im Einzelfall die Abschreibung — wie sie gewährt wird — dem Betrage der wirklichen Wertminderung nicht entspricht. Solange aber nicht eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, werden die Normalansätze angewendet.

Im Jahre 1917 erliess das Finanzdepartement als Organ für die Leitung und Oberaufsicht über das Steuerverfahren eine Weisung, in welcher folgende maximale Abschreibungssätze fixiert wurden:

	Anschaffungswert	Bilanzwert
Immobilien	2 %	3 %
Mobilien	6 %	9 %
Maschinen	10 %	15 %
Werkzeuge	20 %	30 %

[100] Vgl. Charles Perret in ASAR 1937, 6. Band, S. 115.

Die prozentualen Ansätze werden — wie die Beispiele zeigen — auf bestimmten Ausgangswerten gemacht. Diese bestehen entweder in den Anschaffungs- oder in den Bilanzwerten.[101] Theoretisch muss der Anschaffungswert als Ausgangswert vorgezogen werden. Dagegen bieten sich in der Praxis Schwierigkeiten mit Bezug auf die Ueberprüfbarkeit vorgenommener Abschreibungen. Bei diesem System müssen in jedem Jahr Anschaffungswert und Anschaffungsdatum der einzelnen Objekte im Inventar angegeben werden. Praktisch wird deshalb in den meisten Fällen das System der Buchwertabschreibung angewendet. Dieses gestaltet sich nicht nur für den Steuerpflichtigen einfacher, sondern erleichtert auch der Veranlagungsbehörde die Kontrolle.

Der Grund, weshalb die Ansätze bei der Buchwertabschreibung höher gehalten werden als bei der Abschreibung auf dem Anschaffungswert, liegt darin, dass nur im letzteren Falle eine Abschreibung von z. B. 10 % in zehn Jahren auf 0 erfolgt ist. Bei der Buchwertabschreibung wird dagegen unter den gleichen Verhältnissen mit 10 % in zehn Jahren die Abschreibung nicht erledigt sein, sondern der betreffende Gegenstand wird dann erst auf zirka 35 % abgeschrieben sein.

Bei Liegenschaften ist nach solothurnischem Recht eine Abschreibung unter den Schatzungswert ausgeschlossen. Bei den übrigen Geschäftsanlagen werden Abschreibungen auf den Wert Fr. 1.— zugelassen. Bei Guthaben und Beteiligungen machte die Abschreibungspraxis eine Wandlung durch im Sinne einer Erleichterung für den Steuerpflichtigen. Diese Praxis wurde durch § 13/4 und 5 VVO sanktioniert (vgl. das im 3. Teil unter C Gesagte).

Eine Abschreibung kann bei der Einkommenssteuer voll geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb der Abschreibungsansätze erfolgt. Damit können die Vermögensgegenstände unter Umständen unter den Gebrauchswert abgeschrieben werden und für das Vermögen stille Reserven bilden. Dies ergibt sich aus der Aufstellung von Normalansätzen, die nicht unbedingt der tatsächlichen Entwertung entsprechen müssen. Es handelt sich hier aber meist nur um kleine Beträge.

In der Praxis wird nur in kleineren Betrieben und nur ausnahmsweise die Abschreibung für einzelne Objekte separat berechnet. In der Regel werten Vermögensobjekte in Kategorien zusammengefasst und auf diesen gemeinsam Abschreibungen vorgenommen (z. B. Maschinen, Werkzeuge, Mobilien und andere Zusammenfassungen). Ein finanziell starkes Unternehmen schreibt seine Anlagen möglichst rasch ab. Steuerrechtlich wird aber nur ein Teil-

[101] Vgl. hierzu BGE 45 I, S. 11.

betrag jährlich zur Abschreibung zugelassen. Wenn z. B. ein Unternehmen eine Maschine kauft und diese im gleichen Jahr noch abschreibt, so gewährt ihm die solothurnische Praxis gleichwohl nur eine zehnprozentige Abschreibung. In den folgenden Jahren aber, d. h. bis zur Tilgung des Wertes, können weiterhin je 10 % abgeschrieben werden (vgl. jetzt § 16d StG).

Das Mass der Abschreibung auf Grundstücken stellt ein umstrittenes Problem dar. In der oben genannten Weisung des Finanzdepartementes vom Jahr 1917 wurden festgelegt: 2 % vom Anschaffungswert und 3 % vom Bilanzwert. Dabei ist aber daran zu erinnern, dass eine Abschreibung hier nur in Frage kommt, solange der Buchwert höher ist als der amtliche Kataster- oder Brandversicherungswert. Ist dieser Wert durch Abschreibungen erreicht, so hören solche für die Steuer auf.[102]

Das Bundesgericht erklärt in einem eine Baugesellschaft betreffenden Entscheid, Abschreibungen seien nicht nur dann anzuerkennen, wenn bei einem Bilanzgegenstand eine Wertminderung während des Berechnungszeitraums nachgewiesen werden könne, sondern überhaupt, wenn nach geschäftlicher Erfahrung mit einer Entwertung zu rechnen sei. Dabei seien die Gesichtspunkte, die Wertminderungen bedingten, sowie die Verumständungen, die Werterhaltung oder Wertzuwachs bewirken könnten, gegeneinander abzuwägen.[103] Das Bundesgericht gelangt zu dieser Auffassung mit der Ueberlegung, dass sich die Tatsache der Wertminderung auf einen verhältnismässig kurzen Zeitraum, wie denjenigen eines Jahres, in der Regel überhaupt nicht nachweisen lässt. Das schliesst aber nicht aus, dass sich die Anerkennung der geschäftsmässigen Begründetheit von Abschreibungen bei der Festsetzung des Reingewinns rechtfertigt. Nämlich dann, wenn auf Grund geschäftlicher Erfahrung anzunehmen ist, dass Wertverminderungen stattfinden, die, wenn auch nicht schon im Zeitraum eines Jahres, so doch nach Ablauf längerer Zeit in Erscheinung treten werden. «Die Schwierigkeit, den Wertverlust für ein Jahr zahlenmässig festzustellen (in Verbindung mit Gründen geschäftlicher Konvenienz) führt dazu, in solchen Fällen die jährlichen Abschreibungen auf Grund der Unterstellung (Fiktion) zu bemessen, dass sich die normale Entwertung, die geschäftlicher Erfahrung entspricht, auf die Gebrauchsdauer der Bilanzobjekte, oder wenigstens auf einen längeren Zeitraum gleichmässig verteile.» Auch bei Gebäuden ist auf die jeweiligen Verhältnisse Rücksicht zu nehmen, wobei der erzielte Mietzins unter Umständen Anhaltspunkte für das Mass der Abschreibung geben kann.

[102] Vgl. die Ausführungen auf S. 66 f.

[103] BGE 62 I 154 ff.

Die Bedeutung der Abschreibungen auf Liegenschaften und Gebäuden zeigt sich erst dort in grösserem Masse, wo kraft gesetzlicher Vorschrift unter den Brandversicherungswert gegangen werden kann.

Fabrikgebäude sind — wie das Bundesgericht in einem das Krisenabgaberecht betreffenden Entscheid sagt — dazu bestimmt, aufgebraucht zu werden, d. h. solange verwendet zu werden, bis sie für den Betrieb untauglich geworden sind und ersetzt werden müssen. Das Gericht erklärt daher ordentliche Abschreibungen steuerrechtlich als zulässig, und zwar so lange, bis die Gebäude vollständig abgeschrieben sind.[104] «Der Fabrikant, der seine Anlagen nach und nach vollständig abschreiben will, muss für den Betrag der normalen jährlichen Entwertung grundsätzlich Steuerfreiheit in Anspruch nehmen können, und zwar nicht nur bei der Krisensteuer, sondern auch bei der auf längere Dauer erlassenen Staatssteuer. Ob die Anlagen, sei es während des Betriebes oder nach einer allfälligen Stillegung, noch einen gewissen Verkehrswert aufweisen würden, ist unerheblich, da die geschäftsmässige Bestimmung der Anlagen im Betrieb weitergehende Abstriche rechtfertigt.»

Sogar bei Angestellten- und Arbeiterwohnhäusern, die mit einem industriellen Unternehmen eng verbunden sind und von ihm abhängen, muss nach Auffassung des Bundesgerichts mit Entwertungen gerechnet werden, die durch die laufenden Reparaturen nicht behoben werden und für die ein Ausgleich durch Abschreibungen nicht verweigert werden darf.[105]

Unzulässig ist eine Abbuchung neuer Bauten über Unkosten neben Abschreibungen. Es müssen sämtliche Bauten derselben Gruppe nach dem nämlichen System behandelt werden, da sonst der Reinertrag in unzulässiger Weise gekürzt würde.[106]

Der uneingeschränkten Gewährung von Abschreibungen auf Fabrikgebäuden stehen im solothurnischen Recht die schon auf Seite 66 dieser Arbeit genannten allgemeinen Bestimmungen der §§ 17/2 und 24/1 VVO (§ 28 VO) entgegen. Dass dagegen Abschreibungen auf Fabrikgebäuden wie im Krisenabgaberecht gerechtfertigt wären, lässt sich nicht bezweifeln. Es wäre daher für solche Bauten die Schaffung einer untern Abschreibungsgrenze, die unter den Brandassekuranzwert geht, zu erwägen. Von den geltenden Gesetzen gewährt z. B. das bernische in Art. 22/4 eine Abschreibung auf Wasserwerkanlagen und Fabrikgebäuden, sofern besondere Verhältnisse vorliegen und so lange, als ihr Gesamtbetrag 50 % der

[104] BGE vom 26. April 1937 i. S. Papierfabrik Biberist.
[105] ASAR, 6. Band, S. 136, Entscheid Nr. 170.
[106] Vgl. Fuisting, Steuerlehre, S. 138 f., und Rehm, Bilanzen, S. 218.

Grundsteuerschatzung nicht übersteigt. Unter den besonderen Verhältnissen sind nur zu verstehen: «Einwirkungen durch die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen, die eine stärkere, durch Reparaturen nicht behebbare Abnutzung des Fabrikgebäudes herbeiführen, als diejenige, welche bei Fabrikgebäuden im Durchschnitt durch den Betrieb einzutreten pflegt.» (Vgl. Urteil des bern. Verw. Ger. vom 22. Sept. 1924.) Ausschlaggebend sind immer die Verhältnisse im Einzelfall.

In einem neueren Entscheid ging die ORK über den Ansatz der Weisung des Finanzdepartements hinaus.[107] Nicht dass sie Abschreibungen unter den Brandversicherungswert zuliess. Es handelte sich um die Frage, ob eine Abschreibung von 6,92 % auf dem zu Buche stehenden Wert, der höher war als der Brandassekuranzwert, im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen bleibe und bewilligt werden müsse. Dies wurde bejaht mit der Ueberlegung, dass das Mass der zulässigen Abschreibung im Staatssteuergesetz nicht festgesetzt sei und dass sich in Krisenzeiten, wo konjunkturbedingte Entwertungen einträten, die innert einer Steuerperiode bedeutend höher seien als die durch bestimmungsmässigen Gebrauch verursachten Entwertungen, auch entsprechend höhere Abschreibungssätze als gewöhnlich (2—3 %) rechtfertigten. Als einzige Einschränkung wird erwähnt, dass die steuerrechtliche Abschreibung nicht über das Mass der im betreffenden Steuerjahr erlittenen Entwertung hinausgehe, um damit eine Nachholung früher unterlassener Abschreibungen zu verhindern.

Wie dieses Beispiel zeigt, wäre die ORK wohl gewillt, bei Fabrikanlagen mit besonderen Verhältnissen grosszügigere Abschreibungen zu gewähren, wenn die gesetzlichen Grundlagen vorhanden wären, d. h. wenn nicht die Abschreibungen auf Grund der §§ 17/2 und 24/1 VVO (§ 25 VO) beim Brandassekuranzwert allgemein Halt zu machen hätten.

Für die Mobilien werden in der Praxis die Ansätze des Finanzdepartements (6 % bzw. 9 %) gehandhabt, wobei grundsätzlich der volle Anschaffungswert abgeschrieben werden kann. Bei der Abschreibung vom Buchwert ist unzulässig, wenn aus irgendeinem Grunde eine Aufwertung vorgenommen wird, wieder vom aufgewerteten Buchwert aus abzuschreiben.

Auch bei den Mobilien ist Rücksicht zu nehmen auf den Einzelfall. Hier werden so lange alljährlich bestimmte Prozentsätze des Anschaffungswertes oder des Buchwertes als Entwertung angenommen, bis die entsprechenden Anlagen vollständig abgeschrieben sind. «Dabei ist man sich wohl bewusst, dass die jährliche Abschreibung

[107] ORK XI, Nr. 16.

nicht genau der jährlichen Entwertung entspricht. Letztere wird vielmehr in den ersten Jahren grösser und, wenn nur mehr ein geringer Buchwert vorhanden ist, kleiner sein. Diese Ungenauigkeit muss aber, um zuverlässige Einschätzungsgrundlagen zu erhalten, in Kauf genommen werden.»[108]

In einem Kreisschreiben der Rekurskommission und des Finanzdepartementes des Kantons Bern vom 12. November 1923 werden die Abschreibungsansätze in fünf Klassen eingeteilt. Für die solothurnische Praxis durften diese Zahlen wenigstens als Anhaltspunkte für die Bestimmung des Masses der Abschreibungen von Bedeutung sein.

1. Klasse: Abschreibungsansatz 5 %;
Elektrische Leitungsnetze,
Geleiseanschlüsse,
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken.

2. Klasse: Abschreibungsansatz 10 %;
Bureau-, Laden-, Werkstattmobiliar,
Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter,
Lagerfässer usw.

3. Klasse: Abschreibungsansatz 15 %;
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken, zur Krafterzeugung, Uebermittlung und Kontrolle,
Transportmittel aller Art, Wagen und Pferde ohne Automobile.

4. Klasse: Abschreibungsansatz 20 %;
Unter speziellen Bedingungen arbeitende Maschinen,
Kraftfahrzeuge aller Art (Automobile),
Grössere Werkzeuge und Geräte.

5. Klasse: Abschreibungsansatz 25 %;
Handwerkzeuge,
Maschinenwerkzeuge,
Geräte,
Werkgeschirre.

Abschreibungen auf immateriellen Werten sind nach solothurnischem Recht gemäss ihren tatsächlichen Entwertungen zulässig.[109]

[108] ORK. 30 Oktober 1935, i. S. Gesellschaft der Ludwig von Roll'schen Eisenwerke, Gerlafingen.

[109] Vgl. die Ausführungen auf S. 70 f.

Das Erfordernis der sogenannten Buchmässigkeit der Abschreibungen besteht darin, dass Abschreibungen nur dann zugelassen werden, wenn sie für das zur Veranlagung massgebende Jahr aus den Büchern des Steuerpflichtigen als wirklich vorgenommen hervorgehen. Ausdrücklich ist dieser Grundsatz festgelegt im berner Einkommenssteuer-Dekret § 25/4. Er gilt aber auch — ohne dass er ausdrücklich erwähnt wird — im solothurnischen Recht. Die Bestimmung dient vor allem der Ermöglichung einer Kontrolle über die bisher gemachten Abschreibungen. Es kann nicht zugelassen werden, dass Abschreibungen nur zu Steuerzwecken vorgenommen, beim eigentlichen Geschäftsabschluss aber weggelassen werden. Abschreibungen beruhen — im Gegensatz zu Kapitalverlusten — auf Schätzungen ungewisser Faktoren. Sie müssen deshalb in der tatsächlichen Vornahme durch den Steuerpflichtigen ihre feste Grundlage haben.

VIERTER TEIL.

Befreiungen von Teilen des Reineinkommens von der Steuer.

A. Der Abzug erlittener Verluste.

Der Grundgedanke bei der Gewährung eines Verlustabzuges ist der, dass das Einkommen, das ein Steuerpflichtiger in einer Steuerperiode erzielt, nicht voll zur Geltung kommt, wenn der Betreffende im gleichen Zeitraum Vermögensverluste erleidet. Die sogenannte allgemeine Einkommenssteuer will die wirtschaftliche Persönlichkeit des Pflichtigen in ihrer Gesamtheit erfassen. Deshalb sollen auch Verschiebungen im Vermögen bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden.

Der Verlustabzug gehört aber nicht unbedingt zur Einkommensbemessung, sondern es handelt sich dabei genauer gesagt um die «Befreiung eines Teils des Reineinkommens von der Steuer mit Rücksicht auf eine durch Verluste eingetretene Vermögensverminderung»,[1] um eine «Verrechnung des Reineinkommens mit Vermögensverlusten».[2]

Bei der Gewährung eines Verlustabzuges bei der Einkommenssteuer handelt es sich um eine reine Billigkeitsmassnahme. Eine VVO darf, nach allgemein anerkannten verwaltungsrechtlichen Grundsätzen, nicht über das Gesetz hinausgehen, oder wie Fleiner sagt: «Die Verordnung erzeugt gültige Rechtssätze nur ‚intra legem'. Unter dieser Voraussetzung sind dann die Rechtssätze der Verordnung allerdings von derselben Art und Kraft, wie die des Gesetzes.»[3]

Eine Billigkeitserwägung weicht immer von allgemeinen Grundsätzen ab. Eine solche Bestimmung muss deshalb ausdrücklich erwähnt werden. Steht eine Billigkeitsnorm nicht im Gesetz, so kann sie nicht — und vor allem nicht im Steuerrecht — durch die

[1] Blumenstein I, S. 245.
[2] Gœtzinger, S. 77.
[3] Fritz Fleiner, Bundesstaatsrecht, S. 414.

Praxis vorausgesetzt werden. Ebensowenig kann eine derartige Bestimmung selbständig in einer VVO erscheinen, wenn sich letztere intra legem bewegen soll.

Eine Reineinkommensbesteuerung liegt nach allgemeinem Sprachgebrauch auch vor, wenn ein Verlustabzug nicht gewährt wird. Es kann deshalb für die Rechtfertigung der Bestimmung über den Verlustabzug in der VVO nicht vorgebracht werden, das solothurnische StStG stehe auf dem Boden der Reineinkommensbesteuerung und ein Verlustabzug müsse deswegen schon gewährt werden.

Wenn man auch — was meines Erachtens nicht zutrifft — beim Fehlen einer Verlustabzugsbestimmung von einer Lücke im Gesetz sprechen will, so heisst das noch nicht, dass diese «Lücke» im Sinne einer Zulassung des Abzuges von der Praxis oder von der VVO ausgefüllt werden kann. Muss man aber schon diese allgemeine Lückenfüllung ablehnen, dann kann auch von einer Bestimmung durch die Praxis oder die VVO, *wie* geartete Verluste in Abzug kommen sollen, nicht die Rede sein.

Noch weniger als mit allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen kann bei wirklichen Lücken in einem bestimmten Steuergesetz mit allgemeinen wirtschaftlichen Ueberlegungen gefochten werden.

Aus diesen Gründen ist der Entscheid der ORK abzulehnen, in welchem ausgeführt wird, es entspreche zweifellos dem im Gesetz enthaltenen Grundsatz der Besteuerung des reinen Einkommens, wenn bei der Ermittlung des letzteren den Realitäten des Wirtschaftslebens in jeder Hinsicht Rechnung getragen werde. Um den Betrag der Geschäftsverluste werde das nach Abzug aller Gewinnungskosten verbleibende Erwerbseinkommen noch geschmälert und dies solle in der Steuerveranlagung berücksichtigt werden. Die Ueberlegungen sind wirtschaftlich wohl richtig, aber um eine rechtliche Rechtfertigung der Verlustabzüge kann es sich doch wohl hier nicht handeln. Grundlage des Steuerrechts bildet immerhin in erster Linie das Steuergesetz! [4]

In Wirklichkeit verhielt es sich bisher im solothurnischen Staatssteuerrecht so, dass die VVO als mit der gleichen Kraft wie das Gesetz ausgestattet galt und auch so angewendet wurde, obschon die VVO an verschiedenen Orten über ihr Gesetz hinausging. Ich betrachte deshalb im folgenden die Bestimmungen der VVO über den Verlustabzug so, wie wenn sie im Gesetz selbst stünden.

Am 1. Januar 1940 ist das neue StG in Kraft getreten. Die folgende Untersuchung der solothurnischen Praxis betr. den Abzug

[4] ORK, 6. November 1935, i. S. Kammgarnspinnereien Derendingen, und ORK, 30. Oktober 1935, i. S. von Roll'sche Eisenwerke, Gerlafingen.

erlittener Verluste soll die Entwicklung zeigen, die zur heutigen Regelung im Gesetz geführt hat.

Als allgemeiner Grundsatz gilt, dass der steuerrechtlich abzugsberechtigte Verlust logischerweise in einer inneren Beziehung zu der speziellen Art des steuerbaren Einkommens stehen soll.[5] Bei der Besteuerung des Gesamteinkommens, wie sie z. B. das basler Steuergesetz kennt, muss *jeder* Vermögensverlust auf die Gestaltung des steuerbaren Einkommens einwirken.

Auch das solothurnische StStG kennt eine sogenannte allgemeine Einkommensbesteuerung, wobei aber Zuwachsgewinne grundsätzlich nicht als Einkommen erfasst werden. Eine Ausnahme trifft — ebenfalls über den Einkommensbegriff des StStG hinausgehend — § 10 Ziff. 3 der VVO, wonach der bei Veräusserung von Liegenschaften entstehende Reingewinn von der allgemeinen Einkommenssteuer erfasst wird. Das bedingt nun auch, dass grundsätzlich nicht alle Vermögensverluste bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigt werden können. (Für das neue StG verweise ich auf das oben S. 15 ff. Gesagte.)

Bis zur Ergänzung der VVO vom 27. Mai 1936 — auf die ich unten noch zu sprechen komme — lautete die Bestimmung des § 13/4 VVO:

> «Verluste in einem Geschäftsbetriebe dürfen als Unkosten in Abrechnung gebracht werden, nicht aber Kapitalverluste, Kursrückgänge und ähnliche Entwertungen von Vermögensobjekten.»

Es frägt sich nun vor allem, was unter Verlusten in einem Geschäftsbetrieb zu verstehen ist.

Bei der steuerrechtlichen Behandlung dieser Frage lassen sich in der solothurnischen Praxis drei Entwicklungsstadien feststellen.

Die Auffassung im ersten Stadium erhält Ausdruck durch einen Entscheid aus dem Jahre 1929. Hier wird der Begriff der Geschäftsverluste noch sehr eng gefasst.[6] Die ORK führte unter anderem aus: «Ein Vergleich der Bestimmung des § 5 des StStG mit § 13 der VVO zeigt mit aller Deutlichkeit, dass der Gesetzgeber Geschäftsverluste nicht zum Abzug zulassen wollte, denn unter die Gewinnungskosten können sie nicht wohl subsumiert werden. Wenn aber § 13, Abs. 4, der VVO dennoch Verluste im Geschäftsbetrieb als Einkommensabzug zulässt, so geschieht dies mit Einschränkung auf die eigentlichen Geschäftsverluste, die anlässlich der Erwerbstätigkeit und in kausalem Zusammenhang mit dieser eintreten. Kursrückgänge sind ausdrücklich ausgenommen. Wie diese eigentlichen Geschäftsverluste in concreto beschaffen sein müssen, wird nicht gesagt. Im

[5] Blumenstein I, S. 245.

[6] ORK, 24. April 1929, i. S. Bausteinfabrik Solothurn A.-G.

Streite lag der Abzug eines Verlustes, der auf einer Beteiligung an einem brancheverwandten, zum Teil mit der rekurrierenden Aktiengesellschaft zusammenarbeitenden Unternehmen erlitten worden war. Das Vorliegen eines kausalen Zusammenhanges des geltend gemachten Verlustes mit der Geschäftstätigkeit wurde aber verneint. Offenbar verstand damals die ORK unter Geschäftsverlusten nur die Werteinbussen, die auf im Geschäftsbetrieb selbst erzeugten Vermögenswerten, wie auf Waren, Fabrikaten und dann insbesondere auf Forderungen erlitten wurden. Es wäre dann die Zulassung eines solchen Abzuges vor allem als Korrektiv aufzufassen zur Tatsache, dass beim kaufmännischen Gewerbe blosse Geldforderungen bei der Berechnung des Einkommens dem baren Geld gleichgestellt werden. Die Zurechnung einer Forderung zum Einkommen erfolgt also unter der Präsumption, dass das Geld für die Forderung auch wirklich eingeht. In der Buchhaltung kommen diesbezügliche Verluste durch Abschreibungen zur Darstellung, damit sie nicht später noch einmal abgezogen werden können. Ueber den Zeitpunkt, der zur Vornahme einer Verlustabschreibung massgebend ist, ist weiter unten zu sprechen.

Die in dem oben zitierten Entscheid der ORK vertretene Auffassung lässt sich im Zusammenhang mit den positiven Vorschriften des StStG und der VVO sehr wohl vertreten: Die Tatsache, dass der Einkommensbegriff des StStG den Kapitalgewinn (mit Ausnahme des Liegenschaftenreingewinnes) nicht erfasst, wird auf der andern Seite dadurch Rechnung getragen, dass auch nur Geschäftsverluste wie Werteinbussen auf Forderungen bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden. Es werden also auch beim Vorliegen eines Geschäftsbetriebes — nicht nur bei Privaten — Vermögenseinbussen, die sich aus Beteiligungen auf Wertpapieren ergeben, beim Einkommen nicht berücksichtigt. Ob die Beteiligung im Interesse und im Zusammenhang mit dem besteuerten Geschäftsbetrieb erfolgt oder nicht, ist nicht entscheidend.

Weiter als das Staatssteuerrecht geht — das wurde im zitierten Entscheid ausdrücklich von der ORK festgestellt — das Steuerreglement der Stadt Solothurn, das die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Aktiengesellschaften und die Genossenschaften, die Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Vereine auf Grund des Bruttoertrages des Vermögens und der geschäftlichen Unternehmung besteuert, wobei ohne jede Beschränkung Unkosten, Schuldenzinse, geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Zuwendungen an rechtlich selbständige Fürsorgefonds für eigene Arbeiter als Einkommensabzüge zugelassen werden.[7]

[7] § 10/2 Steuerreglement der Einwohnergemeinde Solothurn.

Auf diese weitere und zeitgemässere steuerrechtliche Erfassung des wirtschaftlichen Ergebnisses der Geschäftsbetriebe hin, entwickelte sich im Laufe der Zeit — zunächst noch ohne Aenderung der gesetzlichen Grundlagen — die solothurnische Steuerpraxis. Das zeigt sich gerade bei der Behandlung des Verlustabzuges. Die gleiche enge Auffassung wie im eingangs erwähnten Verlustabzugs-Entscheid vertrat die ORK in einem weiteren, publizierten Rechtsstreit aus dem Jahre 1929.[8]

Schon etwas weiter ging die ORK bei Behandlung eines Falles aus dem gleichen Jahr.[9] Hier wurde ein Verlustabzug auf Wertpapieren, die im Besitze der rekurrierenden Firma waren, gewährt. Ausschlaggebend war der enge Zusammenhang der Beteiligung mit dem betreffenden Geschäftsbetrieb. Es handelte sich um Verluste auf Aktien einer Immobiliengesellschaft, deren Immobilien den Arbeitern der Rekurrentin als Dienstwohnungen dienten. Der Entscheid der ORK gründete sich darauf, dass die Rekurrentin die eigentliche Besitzerin der Immobilien sei, auch wenn letztere formell einer Aktiengesellschaft gehörten.

Die sehr enge wirtschaftliche Verbindung, die hier zwischen dem Unternehmen und seiner Beteiligung vorlag, bewirkte die Ausnahme von der bisherigen Praxis, wonach strikte alle Verluste auf Wertpapieren unberücksichtigt blieben. Dieser Entscheid bildete aber nur einen Uebergang zu einer noch weitergehenden steuerrechtlichen Zulassung von Verlustabzügen bei Beteiligungen. Damit beginnt das zweite Stadium in der Verlustabzugspraxis, ohne dass der § 13 VVO abgeändert worden wäre. Zufolge der etwas unklaren Fassung dieses Paragraphen lässt sich auch die nun folgende Praxis mit dem Wortlaut des § 13/4 noch in Einklang bringen, wenn die Argumentation, die im weitern darzulegen ist, auch nicht zwingend erscheint.

Am 15. Dezember 1934 verlangte die Gesellschaft der Ludwig von Roll'schen Eisenwerke, Gerlafingen, von der ORK einen grundsätzlichen Entscheid, ob und wann Verluste auf Beteiligungen als Geschäftsverluste zu gelten hätten und vom Einkommen in Abzug gebracht werden dürften. Die Stellungnahme der ORK erfolgte dann in der Weise, dass die Ansichten Blumensteins in einer Abhandlung über den Begriff der Geschäftsverluste nach bernischem Steuerrecht[10] übernommen wurden:[11]

Die ORK unterscheidet in «Verluste auf Beteiligungen in Aktien, die zu Anlagezwecken erworben wurden» und «Verluste auf Aktien,

[8] ORK IV, Nr. 25.

[9] ORK IV, Nr. 26.

[10] Blumenstein in der Monatsschrift 1922 XX., S. 209 ff.

[11] ORK, 30. Oktober 1935. St. 1934/290.

die im Interesse des Gesamtgeschäftes erworben wurden.» Dabei lehnt sie sich in ihren theoretischen Erwägungen an Fuisting, ohne in den praktischen Folgerungen konsequent auf dessen Unterscheidungen weiterzubauen. Fuisting unterscheidet in Geschäftskapital und Anlagekapital.[12] Beim Geschäftskapital lässt er jeden Verlust zum Abzug zu, ohne Rücksicht auf die äussere Ursache, beim Anlagekapital dagegen muss die Wertminderung als unmittelbare Folge des Betriebes erscheinen. Die Abschreibungen auf den zum Betriebskapital gehörenden Wertpapieren stellt er den übrigen geschäftsmässig begründeten Abschreibungen gleich, da hier das einzelne Wertpapier nicht wie im Bereiche des Kapitalvermögens eine selbständige Quelle bilde, sondern innerhalb des Betriebskapitals einen Faktor des quellenmässigen Ertrages darstelle.

Damit erachtet die ORK eine Unterscheidung zwischen «eigentlichen Geschäftsverlusten» und «Kapitalverlusten» als gegeben. Sie führt im zitierten Entscheid aus: «Als letztere haben vornehmlich rein persönliche Verluste des Steuerpflichtigen zu gelten, die ihn auch dann betroffen hätten, wenn er die, sein Erwerbseinkommen begründende Tätigkeit gar nicht ausüben würde.» Sie lehnt sich bei diesen Ausführungen ganz offensichtlich an Blumenstein,[13] der einen Verlustabzug dann ablehnt, wenn der Verlust ganz abgesehen von der Ausübung irgendeiner Tätigkeit oder einem Tun eintrat, oder wenn das mit dem Verlust in Zusammenhang stehende Tun mit der steuerrechtlich relevanten Erwerbstätigkeit keinerlei Berührung hat. Es handelt sich also um den Ausschluss der Abzugsberechtigung für rein persönliche Verluste des Steuerpflichtigen. Die ORK setzt voraus, dass auch das Staatssteuerrecht in den §§ 10/2 StStG und 13/4 VVO auf den Unterscheidungen Fuistings aufbaue und danach unterscheide in Anlagekapital und Geschäftskapital. Die Schwierigkeiten, die sich in praktischen Fällen bei der Frage ergeben, *was* zum Anlagekapital und *was* zum Geschäftskapital gehöre, verfolgt die ORK aber nicht weiter.

Auch Fuisting zieht aus seinen Unterscheidungen keine praktischen Konsequenzen. Es ist dies im Hinblick auf den Verlustabzug auch gar nicht tunlich. Auch der ORK gelingt auf Grund der von ihr angerufenen Unterscheidung keine endgültige Regelung des Verlustabzuges.

Ob daher — mit Ausnahme der rein persönlichen — alle entstandenen Verluste in einem Geschäftsbetrieb, ohne Rücksicht auf die Ursache zu berücksichtigen seien, weil dadurch der Ertrag geschmälert wird (vgl. Fuisting wenigstens bei den Betriebsver-

[12] Fuisting, Steuerlehre, S. 170 ff.
[13] Blumenstein, Monatsschrift XX, S. 211.

lusten) oder ob ein Geschäftsverlust als solcher nur berücksichtigt werden könne, «wenn er seine Ursache im Geschäftsbetrieb selbst habe»,[14] wagt die ORK auf Grund des § 13/4 VVO nicht zu entscheiden. Sie stellt dann aber doch positiv fest, dass zweifellos ein Geschäftsverlust angenommen werden müsse, wenn der in seinem Werte verminderte Vermögensbestandteil «den geschäftlichen Interessen diene» und der Verlust «im Zusammenhang mit der im Geschäftsinteresse erfolgten Bereitstellung eingetreten sei.» Darunter fallen unter anderem Verluste auf Beteiligungen und Anlagen, die «aus Konkurrenzverhältnissen, aus Gründen der direkten oder indirekten Geschäftsförderung oder zufolge Sanierungen» gemacht werden.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass zur Zulassung eines Verlustabzuges nach der Auffassung der ORK in dem dargestellten zweiten Entwicklungsstadium folgende Anforderungen gestellt werden: Verluste von der Art, wie sie schon im ersten Stadium zugelassen wurden, kommen auch hier in Abzug. Darüber hinaus werden steuerrechtlich berücksichtigt: «Verluste auf Beteiligungen und Anlagen» sofern diese «im engern Geschäftsinteresse erfolgten.» Dieses dürfte vorhanden sein, wenn sich die Beteiligungen und Anlagen als Massnahmen zur Ermöglichung, zur Sicherung oder zur direkten oder indirekten Förderung des Geschäftsbetriebes darstellen. Dieser Geschäftsbetrieb ist in einem weiteren Sinn zu verstehen, indem nicht nur Verluste auf den durch den Geschäftsbetrieb selbst erzeugten Vermögenswerten in Abzug kommen. Werden Teile des Geschäftsvermögens in Wertpapieren angelegt und darauf Verluste erlitten, dann werden auch diese steuerrechtlich berücksichtigt. Die Anlagen müssen sich nur irgendwie in Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit bringen lassen. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn Verluste auf Papieren brancheverwandter Betriebe in Frage stehen. Die Anlagen müssen also nicht normalerweise zu der betreffenden Geschäftstätigkeit gehören, wie dies bei einer Bank der Fall wäre, sondern es genügt auch ein nur indirekter Zusammenhang mit dem Geschäfts*betrieb*.

Wird aber mit diesen Anlagen ein engeres Geschäftsinteresse überschritten, dann handelt es sich nach Auffassung der ORK um sogenannte Anlageverluste. Unter letzteren versteht die ORK nur den Spezialfall, wo brachliegende Teile des Geschäftsvermögens vorübergehend angelegt werden und darauf Verluste erlitten werden, wo es sich also um Anlagen handelt, welche weder in einem direkten noch in einem indirekten Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit im weitern Sinne gemacht werden. «Eine solche Anlage ist eine ganz

[14] Blumenstein, Monatsschrift XX, S. 212.

allgemeine ökonomische Massnahme und kann nicht schlechthin mit irgendwelchen Geschäftsinteressen begründet werden, da sie ganz unabhängig von irgendeinem Gewerbebetrieb erfolgen kann.»[15] Die ORK ist der Ansicht, dass solche Anlagen einem Unternehmen nicht in höherem Masse dienen als das private Wertschriftenvermögen eines Kaufmannes seinem Geschäft.

Das bernische Verwaltungsgericht kommt in bezug auf sogenanntes brachliegendes Kapital zum gleichen Ergebnis wie die ORK. Es liegen dabei allerdings andere gesetzliche Grundlagen vor, die aber dem Sinne nach den solothurnischen gleich sind. Das bernische Gericht führt unter anderem aus,[16] die Anlage von sogenanntem brachliegendem Kapital zeige gerade, dass dieses Kapital eben nicht mehr im Geschäft verwendet werde und es sei deshalb ein Verlustabzug nicht gerechtfertigt. «Die Vermeidung toten Kapitals, das im Geschäftsbetrieb selbst nicht fruchtbar angelegt werden kann, ist eine allgemeine ökonomische Forderung der Vermögensverwaltung überhaupt und die Ursache auch aller andern Kapitalanlagen..., indem der Eigentümer entweder überhaupt einen Gewerbebetrieb nicht besitzt oder das Kapital für denselben nicht braucht.» Das Verwaltungsgericht ist der Ansicht, dass eine durch die Gesellschaften persönlich vorgenommene Anlage der vorher zurückgezogenen Gelder einer direkten Anlage dieser Gelder durch die Gesellschaft gleichkomme, indem der Ertrag der Anlage im einen wie im andern Fall «Einkommen aus Kapitalanlagen» darstelle und nicht «Einkommen aus dem Gewerbebetrieb». Bei einer Wiederverwendung der Mittel im Betrieb müssten die Wertschriften wieder verkauft werden und die Umwandlung von der Kapitalanlage in Geschäftsvermögen vollziehe sich wieder von selbst.

Ich führte dieses Urteil des bernischen Verwaltungsgerichts deshalb an, weil offenbar die solothurnische ORK bei ihren Ueberlegungen in bezug auf den Verlustabzug davon inspiriert wurde.

Nach der solothurnischen Praxis ist nicht der Umstand für den Abzug ausschlaggebend, dass der Verlust am sogenannten Anlagekapital erlitten wurde. Diese Unterscheidung Fuistings wird praktisch nicht weiter durchgeführt. Entscheidend ist einzig die Tatsache, ob ein direkter oder indirekter Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb vorliegt oder nicht.

Ob wenigstens ein indirekter Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb nicht auch bei den Anlageverlusten (wie sie die solothurnische Praxis auffasst; siehe S. 90, 2. Alinea dieser Arbeit)

[15] ORK 6. November 1935 i. S. Vereinigte Kammgarnspinnereien Schaffhausen und Derendingen.

[16] Monatsschrift 1923, Bd. XXI, S. 338 f. Entscheid Nr. 146.

vorhanden ist, darüber kann man verschiedener Ansicht sein. Die neueste Entwicklung zeigt — wie unten noch näher darzulegen ist — mit Bezug auf die Behandlung der Anlageverluste eine weitgehende Uebereinstimmung der solothurnischen Praxis mit der von Blumenstein vertretenen Ansicht.[17]

Das Bundesgericht, das zu der Praxis der ORK Stellung zu nehmen hatte,[18] erklärte, es bestehe zwischen den Fällen, «in denen die ORK die Abzugsberechtigung grundsätzlich anerkenne — Beteiligung bei Konkurrenzgesellschaften zur Regelung des Wettbewerbes, oder Anteilnahme an anderen geschäftlichen Unternehmungen, um damit die eigenen Geschäftszwecke in der einen oder anderen Hinsicht zu fördern — und einer einfachen Kapitalanlage, bei der ein Verlustabzug abgelehnt werde, tatsächlich ein sachlicher Unterschied.» Denn in jenen Fällen dient eben der Erwerb von Anteilrechten oder Obligationen des fremden Unternehmens zugleich dem Betrieb des erwerbenden Unternehmens selbst, der Produktions- und Handelstätigkeit, die sein Ziel bildet, während hier eine Massnahme vorliegt, wie sie auch ein Privatmann treffen könnte, indem er Teile seines Vermögens aus dem Geschäfte herauszieht und sonst zinstragend ausleiht, wobei er für Verluste, die ihm daraus in der Folge entstehen, ebenfalls keinen Abzug vom Einkommen beanspruchen könnte. Dass das Bundesgericht aber eine weitergehende Auslegung befürwortet, ergibt sich daraus, dass es sagt: «Die Unterscheidung, die die ORK beim Verlustabzug macht, hat das stossende an sich, dass Verluste aus Entwertungen von Waren geltend gemacht werden können, dass dagegen ein steuerrechtlicher Abzug abgelehnt wird, wenn der Verlust einen Ersatz dieser Aktiven (Waren) betrifft, nämlich Wertschriften, die an Stelle von Vorräten z. B. infolge schlechter Konjunktur angeschafft werden.» Die Auffassung der ORK befriedigt nicht vollständig, denn man kann einem Unternehmen nicht zumuten, Geld, das vorübergehend keine Verwendung findet, zinslos auf der Bank liegen zu lassen. Viel näher liegt es, dass man dem Unternehmen gestattet, das Geld in Wertschriften anzulegen und eventuelle Verluste darauf zum Abzug zu bringen.

Mit dieser Ueberlegung kommt man an den Punkt, wo man nicht mehr der ORK mangelnde Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse vorwerfen kann, sondern der VVO bzw. dem StStG, das keine Spezialvorschriften für Erwerbsgesellschaften kennt. Dabei erschöpft sich das Wesen einer solchen Gesellschaft eben in der

[17] Blumenstein, Monatsschrift XX, S. 218.

[18] BGE vom 27. März 1936 i. S. Vereinigte Kammgarnspinnereien Schaffhausen und Derendingen.

Erzielung von Gewinn, wobei irgendeine Sondierung zwischen Geschäftsvermögen im engeren Sinn und anderem Besitz nicht gemacht werden kann.

Eine besondere Behandlung in bezug auf den Verlustabzug erfuhren nach solothurnischer Praxis von jeher die Banken. Bei diesen wird der Handel mit Wertpapieren als zum Geschäftsbetrieb im engern Sinne gehörend betrachtet. Eine ähnliche Unterscheidung trifft übrigens auch die bernische Rechtsprechung, wenn sie aus dem gleichen Grunde die Einnahmen der Banken aus Wertschriften als «Erwerbseinkommen» und nicht als «Einkünfte aus Kapitalien» behandelt.

Der Fall der vereinigten Kammgarnspinnereien Schaffhausen und Derendingen [15 18] bildete den Anstoss zu einer Aenderung der VVO. Diese erfolgte durch den KRBeschluss vom 27. Mai 1936, der rückwirkend auf 1. Januar 1936 in Kraft gesetzt wurde. Damit beginnt das dritte Stadium der Verlustabzugspraxis.

Die Ergänzung der VVO schliesst an den Absatz 4 des § 13, der gleichbleibt, als Absatz 5 an und lautet:

> «Jedoch dürfen abgezogen werden Verluste auf solchen Kapitalanlagen, die nachgewiesenermassen mit Rücksicht auf den Geschäftsbetrieb gemacht wurden und mit diesem im Zusammenhang stehen. Dazu gehört auch die vorübergehende Anlage von Kapitalien, die nachweisbar zum Geschäftsvermögen gehören, jedoch infolge besonderer Verhältnisse zeitweilig im Geschäftsbetriebe selbst nicht verwendbar sind und deshalb vorübergehend anderweitig angelegt werden mussten ...»

Bis dahin stand dem Gesetzgeber offenbar Blumenstein zu Gevatter.[19] Dies ist nun aber für den letzten Satz der Ergänzung nicht mehr der Fall. Dieser Satz stellt denn auch ein juristisches Monstrum dar. Er ist folgendermassen formuliert:

> «Der Abzug von Verlusten der letztgenannten Art ist nur zuzulassen, wenn dafür besondere volkswirtschaftliche Interessen oder ausserordentliche Verhältnisse nachgewiesen werden.»

Der erste Satz des Absatzes 5 präzisiert lediglich — gemäss der bisherigen Praxis — den Absatz 4. Dagegen lässt sich nichts einwenden. Neu ist dagegen, dass die Verluste, die auf Anlagen mit vorübergehend brachliegendem Vermögen erlitten werden, steuerrechtlich auch zum Abzug zugelassen werden. Bringt man aber solche Verluste in Abzug, dann muss man anderseits ebenso die entsprechenden Gewinne als Einkommen erfassen, was auch tatsächlich durch die Abänderung des § 10/2 der VVO geschehen ist, so dass dieser Absatz nun lautet:

---

[19] Siehe Note [10].

«Aeufnungen des Vermögens durch Steigerung des Wertes einzelner Vermögensobjekte kommen ausser im Falle des Abs. 1, Ziff. 3, nicht als Einkommen, sondern nur als Vermögenszuwachs in Betracht. Dagegen sind Vermögensvermehrungen und Gewinne auf Kapitalien, die im Sinne von § 13 Abs. 5 vorübergehend anderweitig angelegt werden mussten, als Vermögenszuwachs und als Einkommen zu versteuern.»

Damit wird bei den Erwerbsgesellschaften der Wertzuwachs tatsächlich allgemein erfasst und die Entwicklung zur allgemeinen Einkommenssteuer nach dem Baslersystem ist wenigstens für diese Gesellschaften abgeschlossen. Dabei ist aber zu bemerken, dass das StStG Einzelpersonen und Erwerbsgesellschaften formell gleichbehandelt.

Im Jahre 1895 — bei der Schaffung des StStG — war man der Ansicht, die gleichen steuerrechtlichen Bestimmungen könnten ohne Unterschied auf natürliche Personen und auf Aktiengesellschaften und Genossenschaften angewendet werden. Dies ist auch der Fall, solange nur kleinere Geschäftsbetriebe vorliegen. Die Entwicklung der gewaltigen Kapitalgesellschaften zu Beginn unseres Jahrhunderts brachte es aber mit sich, dass die steuerrechtlichen Bestimmungen den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht mehr voll gerecht werden konnten. Dies ist auch der Grund, weshalb die Aenderungen der VVO (§§ 13/5 und 10/2) überhaupt möglich waren, ohne auf irgendwelchen Widerstand zu stossen. Dass die beiden Bestimmungen der VVO aber über das Gesetz hinausgehen, liegt auf der Hand. Das Bundesgericht, das die frühere Auffassung der ORK in bezug auf den Verlustabzug als eng und nicht zwingend bezeichnete, wies aber selbst den Weg zu dem neuesten Zustand.[18] Es hatte übrigens auch die als Einkommenssteuer konstruierte Liegenschaftenreingewinnsteuer sanktioniert, obschon auch diese schon über den § 5 des StStG hinausging.[20]

Der unglückliche letzte Satz des § 13/5 lässt sich denn auch nur damit erklären, dass man nicht unumschränkt zugeben wollte, dass für Erwerbsgesellschaften effektiv andere Bestimmungen gelten als für Einzelpersonen. Eine andere Bedeutung kann diesem Satz nicht zukommen, denn was unter «volkswirtschaftlichen Interessen» steuerrechtlich zu verstehen ist, kann schlechterdings nicht gesagt werden. Ebensowenig lässt sich feststellen, wann «ausserordentliche Verhältnisse» vorliegen und wann nicht. Wenn man sich in der Steuerrechtsprechung an diese nichtssagenden Begriffe hielte, dann stünde der Willkür Tür und Tor offen. Ein mächtiger Industriekonzern würde in der Frage des Abzuges von Verlusten auf Kapitalanlagen leicht «volkswirtschaftliche Interessen» nachweisen, wäh-

[20] Siehe die Ausführungen auf S. 9 ff.

rend einem kleinen Betrieb, der möglicherweise ohnehin schwächer dasteht, dieser Nachweis kaum gelingen würde.[21]

Am Schluss der Entwicklung steht das solothurnische Staatssteuerrecht in bezug auf den Verlustabzug tatsächlich vollständig auf dem Boden Blumensteins in der schon mehrfach zitierten Abhandlung in der Monatsschrift.[22] Es rechtfertigt sich deshalb, hier im Zusammenhang einen kurzen Ueberblick über jene Arbeit zu geben.

Blumenstein geht von der Ueberlegung aus, dass Grundlage jedes Einkommens der Ertrag ist, d. h. der Ausfluss aus einer gütererzeugenden Quelle. Als solche fällt in Betracht einerseits ein bereits vorhandener Komplex von Gütern, deren Existenz oder Verwendung neue Güter hervorbringt, anderseits die menschliche Tätigkeit (Erwerb). Wirtschaftlich und rechtlich kann der Ertrag als Einkommen nur in dem Umfang betrachtet werden, in welchem er den Güterbesitz des Steuerpflichtigen wirklich mehrt. Dies ist nur insoweit der Fall, als am Ende des Produktionsprozesses jener Besitz grösser ist als am Anfang. Das produktive Resultat der Erwerbstätigkeit hat sich u. a. um den Betrag der Geschäftsverluste tatsächlich vermindert. Als Geschäftsverlust wird aber nicht schlechtweg jeder Verlust betrachtet, welchen der Pflichtige in der Steuerbemessungsperiode erleidet. Der Verlust muss anlässlich der Erwerbstätigkeit und in kausalem Zusammenhang mit derselben eintreten. Damit scheiden von den abzugsberechtigten Verlusten des Steuerpflichtigen die rein persönlichen Verluste aus. Erforderlich ist weiter, dass der Verlust selbst, so wie er eintrat, als Ereignis einen direkten oder indirekten Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit aufweist. Es genügt zur Begründung des erforderlichen Kausalzusammenhanges zwischen Verlust und Erwerbstätigkeit nicht, dass der Vermögenswert, auf welchem der Verlust erlitten wird, als solcher mit der Erwerbstätigkeit in einem direkten oder indirekten Zusammenhang steht. Eine Unterscheidung in Anlagekapital und Betriebskapital wird abgelehnt, da lediglich der Kausalzusammenhang zwischen Geschäftsbetrieb und eingetretenem Verlust ausschlaggebend ist. Der Verlust muss nicht auf einem durch den Betrieb erzeugten Wert erfolgen, um abgezogen werden zu können. Es genügt, wenn er seine Ursache im Geschäftsbetrieb hat. Eine Vermögensverminderung anlässlich der Erwerbstätigkeit und in kausalem Zusammenhang liegt vor, wenn sie durch die Erwerbstätigkeit direkt herbeigeführt wird. Dasselbe ist aber auch der Fall, wenn der eingetretene Verlust nicht mit einer bestimmten Handlung

[21] Vgl. Ch. Hammer im «Solothurner Anzeiger» vom 27. Mai 1936.

[22] Vgl. für alles Nähere Blumenstein, in der Monatsschrift XX, S. 209 ff.

im Bereich der Erwerbstätigkeit kausal zusammenhängt, wenn er aber auf Massnahmen und Einrichtungen zurückzuführen ist, welche normalerweise zur Ermöglichung, Sicherung oder Förderung des Geschäftsbetriebes getroffen werden, oder bestehen. Verluste auf Geschäftskapital werden berücksichtigt, sofern sie resultieren aus der Art und Weise der Bereitstellung im Interesse des Geschäftsbetriebes. Wird der Kapitalverlust aber durch ein äusseres Ereignis herbeigeführt, das weder mit der Geschäftstätigkeit, noch mit der Geschäftseinrichtung in Zusammenhang steht, dann ist der Verlust nicht anlässlich der Geschäftstätigkeit entstanden und kann nicht abgezogen werden. Sogenannte Anlageverluste, d. h. Vermögensverminderungen, welche durch Entwertung von Kapitalanlagen durch Kursrückgang, innere Verschlechterung oder Aenderung in der Konjunktur eintreten, können abgezogen werden, wenn das angelegte Vermögen nachweisbar zum Geschäftskapital gehört und wenn die Anlage, welche den Verlust nach sich zog, durch die speziellen Bedürfnisse und Verhältnisse des Geschäftsbetriebes bedingt wurde, so dass ihre Vornahme als ein Akt der Geschäftstätigkeit betrachtet werden muss. Das ist auch dann der Fall, wenn besondere Umstände die Vornahme der Anlage als für den Geschäftsbetrieb nützlich erscheinen lassen, was z. B. bei vorübergehend brachliegendem Geschäftskapital der Fall ist. Was die Anlage abwirft, gehört zum Geschäftsertrag, was verloren geht, mindert diesen.

Mit dem dritten Stadium der Verlustabzugspraxis dürfte die Entwicklung am Ende angelangt sein. Dass auch die neueste Praxis trotz Abänderung der VVO über das Gesetz selbst hinausgeht, ist offenbar. Formell entspricht meines Erachtens die älteste Praxis, wie sie sich in dem erstzitierten Entscheid aus dem Jahre 1929 zeigt,[23] am ehesten den gesetzlichen Grundlagen. Die Ueberlegung drängt sich auf, wenn man den § 5 StStG mit dem Wortlaut des § 13/4 VVO vergleicht und sich gleichzeitig die Grundzüge vergegenwärtigt, die das StStG beherrschen. Damit möchte ich nicht die neueste Praxis auf der Grundlage des alten StStG verurteilen. Sie entspricht sicher den heutigen Verhältnissen besser, als die des ersten Stadiums. Sie lässt sich aber mit dem Wortlaut des Gesetzes selbst nur bei einer sehr extensiven Interpretation in Einklang bringen.

Eine wirklich befriedigende und saubere Lösung wurde erst mit der Gesamtrevision des solothurnischen StStG möglich, die eine Einkommenssteuer brachte, die jeden Wertzuwachs ausdrücklich erfasst. Nach dem neuen Gesetz können Kapitalverluste von all-

[23] Siehe Note 6.

fälligen Kapitalgewinnen und Vermögenserträgnissen des betreffenden Jahres in Abzug gebracht werden (vgl. § 16 h) StG).

Zur Frage, *wann* ein Verlust eingetreten sei, um steuerrechtlich berücksichtigt zu werden, nimmt das StStG nicht Stellung.

Bei den Forderungen greift eine Berücksichtigung nach der Einbringlichkeit, also namentlich nach der Zahlungsfähigkeit des Schuldners, oder der Güte von Sicherheiten Platz. Eine Forderung ist nicht erst dann nicht mehr vollwertig, wenn sie sich als ganz oder teilweise uneinbringlich erweist, sondern schon, wenn ihre Einbringlichkeit in Frage steht. Das bernische Verwaltungsgericht definiert die dubiosen Forderungen folgendermassen:[24] «Bei dubiosen Forderungen handelt es sich jeweilen um an sich rechtsbeständige Forderungen, deren Erfüllung durch die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Unmöglichkeit der rechtlichen Eintreibung in Frage gestellt ist.» Bloss gefährdete Forderungen berechtigen nicht zu Abzügen.[25] Anderseits ist nicht ein Verlustschein zur steuerrechtlichen Geltendmachung notwendig.[26] Der Beweis grösster Wahrscheinlichkeit eines Verlustes auf einer Forderung muss für die steuerliche Anerkennung genügen.

Formell wird in der Bilanz der Entwertung entweder unmittelbar Rechnung getragen durch Einsetzen des wirklichen, derzeitigen Wertes, oder durch Ansetzung des ursprünglichen Wertes unter Gegenüberstellung eines besonderen Kontos, das die Wertminderungen darstellt: das Delkrederekonto (Bewertungskonto). Auch sogenannte Kollektivabschreibungen sind üblich, besonders wo die genaue Kenntnis über die Einbringlichkeit fehlt. Diese Kollektivabschreibung wird vorgenommen in einem bestimmten, durch Erfahrung gefundenen Prozentsatz des Nominalbetrages, der verschieden ist, je nach Geschäftsbranche usw.

Bei den Delkrederekonti handelt es sich nicht um die Schaffung von Reservefonds, indem keine Kapitalansammlungen gebildet werden. Reservefonds sind «die nicht zur unmittelbaren Verwendung für gegenwärtige Betriebszwecke bestimmten, sondern für gewisse zukünftige Zwecke zurückbehaltenen Teile des Betriebskapitals». Es sind also wirklich vorhandene Fonds. Die zu deren Bildung und Vermehrung dem Reingewinn entnommenen Geldmittel bleiben steuerpflichtig.

Der Umstand, dass eine verloren geglaubte Forderung nachträglich doch eingeht, schliesst nicht aus, dass sie seinerzeit als Geschäftsverlust angesehen werden konnte. Auch dort, wo ein Ver-

[24] Verwaltungsgericht Bern, 26. Juni 1922. Vgl. Lexikon, S. 191.
[25] Monatsschrift, Bd. XIX, S. 471.
[26] ORK, 13. Januar 1926. St. 1925/96.

lustschein ausgestellt wurde, ist eine nachträgliche Zahlung nicht absolut ausgeschlossen, indem z. B. der Schuldner neues Nettovermögen erwirbt, oder nachträglich Vermögen zum Vorschein kommt, das zur Zeit der Ausstellung des Verlustscheines nicht bekannt war, oder endlich, wo der Gläubiger Vermögensstücke mit Arrest hat belegen lassen, für die ihm ein provisorischer oder ein endgültiger Verlustschein zugestellt ist (vgl. im SchKG die Art. 265, 269 und 271, Ziff. 5). Der Betrag der seinerzeit abgeschriebenen Forderung erscheint, wenn sie später entgegen der Erwartung eingeht, in der Gewinn- und Verlustrechnung und kann damit wieder versteuert werden.

Bei den Beteiligungen trifft die ORK bezüglich der zeitlichen Berücksichtigung der Verluste eine Unterscheidung zwischen «Verlusten auf Beteiligungen, die im Geschäftsinteresse und in ursächlichem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erlitten werden», und den «Verlusten, die auf Anlagen mit vorübergehend brach liegendem Kapital erlitten werden».[27]

Die ORK sah sich veranlasst, ihre frühere Ansicht über die zeitliche Berücksichtigung von Verlusten auf Beteiligungen der erstgenannten Art zu revidieren.[28] Nach der neuesten Praxis werden solche Geschäftsverluste nicht mehr nur nach erfolgter Realisation berücksichtigt, sondern alljährlich im Masse der tatsächlichen Entwertung. Als Grund der Praxisänderung führte die ORK an: «Diese Regelung (erfolgte Realisation) bringt indessen Härten mit sich, indem dadurch Verluste auf Beteiligungen steuerlich jahrelang nicht berücksichtigt werden können, während die Verlustwahrscheinlichkeit vom wirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen sehr gross ist. Für Unternehmungen, die stark in andern notleidenden Industrien engagiert sind, bedeutet dies eine schwere Belastung.»

Werden nun einerseits die eben dargestellten Verluste jährlich berücksichtigt gemäss ihrer effektiven Entwertung, so werden anderseits auch Wertsteigerungen und Kursgewinne auf solchen Beteiligungen steuerlich dem Geschäftsertrag zugerechnet, der im gleichen Jahr erzielt wird.

Hinsichtlich der Verluste auf Kapitalanlagen, die gemacht werden, um vorübergehend brachliegendes Vermögen gewinnbringend zu verwenden, scheint die ORK auch heute noch darauf zu beharren, dass solche realisiert sein müssen. Sie lässt die Frage zwar ausdrücklich offen. Dagegen kann aus ihren allgemeinen Ausführungen im betreffenden Entscheid geschlossen werden, dass sie Verluste auf

[27] ORK XII, Nr. 20.

[28] Vgl. zu dieser älteren Praxis das unter S. 99 Gesagte.

solchen «Beteiligungen im weitern Sinn» nur bei erfolgter Realisation steuerlich berücksichtigen dürfte.

Im Interesse der Steuerkonstanz lässt sich die Erfassung nur realisierter Verluste bzw. Gewinne vertreten. In guten Zeiten, wo der Staat einen guten Steuerertrag hat, kommen ohne das Erfordernis der Realisation auch noch die Gewinne dazu, während in wirtschaftlich schlechten Jahren Verluste geltend gemacht werden, die das ohnehin niedere Steuererträgnis noch verringern. Bei diesem System rechtfertigen sich Steuerreserven. Die Anlegung solcher ist aber mit der Verfassung des Kantons Solothurn nicht vereinbar, indem Art. 84/1 besagt: «Es dürfen keine Steuern für mehr als ein Jahr vorausbezogen werden.»

Der RR als oberste Steuerinstanz verlangte im Jahre 1919 bei Beteiligungen *jeder* Art die erfolgte Realisation, ohne welche weder ein Verlust, noch ein Gewinn steuerlich berücksichtigt wurde.[29] Aus seinen Ausführungen sei das Folgende erwähnt: «Es ist nicht zulässig, Wertvermehrungen auf Wertschriften auf blosse Schätzung hin, also ohne dass ein Gewinn durch Verkauf greifbar geworden ist, als steuerpflichtiges Einkommen zu behandeln. Eine derartige eingreifende, grundsätzlich neue und dem ganzen bisherigen Steuerrecht (vgl. § 10 Abs. 2 der VVO, später abgeändert) widersprechende Erweiterung des Einkommensbegriffes kann unmöglich auf dem Wege der Steuerpraxis durch Gemeinde oder Kanton durchgeführt werden. Es würden auch sachlich einer solchen Weiterbildung des Steuerrechts ernstliche Bedenken in bezug auf die Durchführbarkeit entgegenstehen. Jedenfalls müsste dann konsequenterweise auch eine Wertminderung vom Einkommen abgezogen werden. Es ist also aus formellen und sachlichen Gründen am bisherigen Steuerrecht festzuhalten, wonach solche Gewinne auf Wertpapieren, wenn sie zum Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen gehören, nur insoweit versteuert werden müssen, als sie durch Verkauf faktisch realisiert und im Gewinnsaldo inbegriffen sind.» (Vgl. jetzt § 15 StG.)

Die ORK vertrat noch im Jahre 1935 den Standpunkt, dass ein Verlust, der auch auf einer in ursächlichem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit gemachten Beteiligung erlitten wurde, erst mit der erfolgten Kapitalherabsetzung oder der Liquidation als eingetreten gelte.

Da auch nach der neuesten Praxis — wenigstens bei «Beteiligungen im weitern Sinn» — die Realisation der Verluste Voraussetzung der steuerlichen Berücksichtigung bildet, sei kurz untersucht, wann ein Verlust als realisiert gilt.

---

[29] RB 1919, S. 171.

Die Realisation der Verluste erfolgt durch Verkauf, Tausch, Expropriation usw. Zur Feststellung der Höhe des Verlustes wird der ursprüngliche Kaufpreis dem Erlös gegenübergestellt. Ein Verlust muss auch als realisiert gelten, bei einer Herabsetzung des Nominalwertes. Steht aber der Verlust einmal unzweifelhaft fest, dann kann er auch als realisiert gelten, ohne dass er prozessual oder betreibungsrechtlich festgestellt wird, oder ein pro forma-Verkauf stattfinden muss. Umgekehrt kann dann aber der Steuerpflichtige nicht in einem beliebigen, ihm passenden späteren Zeitpunkt den Verlust durch einen solchen Verkauf zur Verrechnung bringen, wenn das betreffende Objekt schon längst wertlos war.[30] § 18 der VO zum neuen StG spricht von «tatsächlich eingetretenen» Gewinnen und Verlusten. Diese Ausdrucksweise soll wohl besagen, dass nicht jede Kursschwankung als Realisation aufgefasst werden soll. Das neue Gesetz dürfte an der eben dargelegten Auffassung vom Zeitpunkt, der für die Annahme der Realisation bestimmend ist, nichts ändern.

Nach der auf den Seiten 95 ff. dieser Arbeit dargelegten Ansicht werden auch Beteiligungen, die mit vorübergehend brachliegendem Kapital gemacht werden, als im Geschäftsinteresse erfolgt angesehen. Damit ist eine besondere Behandlung solcher Verluste auch in bezug auf deren zeitliche Berücksichtigung steuerrechtlich nicht gerechtfertigt. Auch hier muss ein Verlust, ohne dass er realisiert ist, alljährlich im Masse der tatsächlichen Entwertung anerkannt werden.

Der abzugsberechtigte Verlust muss während des für die Einkommensveranlagung massgebenden Zeitraumes eingetreten sein.[31] «Die Amortisation von Verlusten aus früheren Steuerjahren durch Gewinne späterer Jahre ist nach solothurnischem Steuerrecht und nach konstanter Praxis unzulässig, mag sie auch vom kommerziellen Standpunkt aus durchaus gerechtfertigt sein. Buchmässig bedeutet die Ausgleichung des Verlustsaldos mit einem späteren Erfolg keinen Reingewinn, wohl aber steuerrechtlich. Die Verminderung oder Beseitigung eines Verlustsaldos aus früheren Jahren wird steuerlich als Einkommen erfasst. Das hat seinen Grund in der Periodizität der Steuer.»[32]

Nach dem StStG werden auch Reservestellungen für künftige Verluste als Einkommen erfasst. Tritt dann der Verlust, für den eine Reserve bereitgestellt ist, ein, so kommt derselbe im betreffen-

---

[30] Vgl. Felix, in der Zeitschrift für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. XXXV, S. 444, Anm. 25.

[31] Blumenstein I, S. 246.

[32] ORK X, Nr. 8.

den Jahr in Abzug. Zufolge der Periodizität der Steuer werden die guten Jahre vollständig erfasst und Verluste schlechter Steuerperioden nicht vor- oder rückwirkend anerkannt.[33] Uebrigens hat der Staat keine Garantie dafür, dass bereitgestellte Reserven später tatsächlich auch zweckentsprechend verwendet und die später eingetretenen Verluste nicht gleichwohl im betreffenden Jahr als Geschäftsverluste in Abzug gebracht werden, während die unbenutzten Reserven anderweitig verwendet werden.

Das neue StG setzt sich über die eben geäusserten Bedenken weg und anerkennt in § 16 e) Rückstellungen für voraussichtliche Verluste auf Geschäftsforderungen — soweit sie begründet sind — als vom Einkommen abzugsberechtigt. Fraglich dürfte nur sein, wann solche Rückstellungen als begründet anzusehen sind und wann nicht. § 26 VO macht zur Bedingung, dass die Rückstellungen vom Steuerpflichtigen in den Büchern tatsächlich vorgenommen werden und dass deren Berechtigung nachgeprüft werden kann. Weiter wird in Abs. 2 verlangt, dass über die Abwicklung der Verlustrisiken genau Buch geführt werde, da spätere Wiedereingänge als Einkommen zu versteuern sind.

B. Der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben des Steuerpflichtigen zugunsten dritter Personen.

Wenn schon die Verluste auf dem Vermögen in keinem direkten Zusammenhang mit der Einkommensbemessung stehen, so ist dies vollends der Fall bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen zugunsten Dritter. Abzüge solcher Ausgaben vom Einkommen werden nur aus Billigkeitserwägungen gewährt und dürfen daher nicht vermutet werden. Sie müssen im Gesetz selbst ausdrücklich festgelegt sein. Eine eigenmächtige Zulassung dieser Abzüge durch die Praxis ist abzulehnen.[34] Rechtfertigen lassen sich diese Erleichterungen — nicht steuerrechtlich, wohl aber auf Grund allgemeiner staatspolitischer Erwägungen — damit, dass man den Steuerpflichtigen, der durch private Unterstützungen sonst dem Staat zukommende Leistungen übernimmt, bis zu einem gewissen Grade entschädigen will.

I. Familienrechtliche Unterstützungen.

In § 5 StStG werden Haushaltungskosten und persönliche Auslagen des Steuerpflichtigen ausdrücklich von einer Abrechnung vom

[33] Vgl. Verwaltungsgericht Bern, 7. Mai 1923, Monatsschrift XXI, S. 337.
[34] Vgl. Blumenstein I, S. 247.

Einkommen ausgeschlossen. In der Wissenschaft ist allgemein anerkannt, dass die Zweckbestimmung des Einkommens in der Beschaffung des Lebensunterhaltes nicht nur für den Steuerpflichtigen allein, sondern auch für seine Familie besteht; d. h. die nach gesetzlichen Vorschriften auf seine Unterhaltspflicht angewiesenen Familienglieder.

Zu den Haushaltungskosten gehören vor allem die Auslagen für Frau und Kinder. Diese stellen nicht eine Minderung des zu erzielenden Einkommens dar, sondern eine Verwendung des erworbenen. Ob Frau und Kinder mit dem Steuerpflichtigen in einem Haushalt zusammenleben oder nicht, ist mit Bezug auf deren Unterhaltskosten steuerrechtlich bedeutungslos.[35] Daher lassen sich Alimentationsbeiträge nicht als Gewinnungskosten charakterisieren. Nicht von Bedeutung ist steuerrechtlich ferner, ob der Steuerpflichtige solche Beträge freiwillig, aus Vertrag oder auf Grund eines gerichtlichen Urteils leistet. «Diese Beiträge bilden lediglich das Aequivalent, das jeder Familienvater für den Unterhalt seiner Familie leisten muss, welch letztern er auch bei einem Zusammenleben nicht als Unkosten in Abzug bringen kann. Es darf sogar mit Recht die Auffassung vertreten werden, dass sie nicht einmal das Aequivalent, sondern in den meisten Fällen nur einen Beitrag an die Kosten darstellen.»[36] Solche Beiträge werden übrigens beim Empfänger nicht als Einkommen besteuert.[37]

Die sogenannten Familienabzüge im StStG bedeuten eine aus Billigkeitsgründen zugelassene Verminderung der Steuerbelastung des Pflichtigen in Hinsicht auf seine Aufgaben gegenüber Frau und Kindern. Was er darüber hinaus für weitere «Angehörige» freiwillig oder gezwungen leistet, kann nicht als mit den Familienabzügen berücksichtigt gelten. Das ergibt sich schon aus der geringen Höhe des Betrages, der als Familienabzug gewährt wird.

Gemäss Art. 328 und 329 ZGB sind Blutsverwandte in auf- und absteigender Linie gegenseitig verpflichtet, sich zu unterstützen, sobald sie ohne diesen Beistand in Not geraten würden. Geschwister können dann zu Unterstützungsleistungen herangezogen werden, wenn sie sich in günstigen Verhältnissen befinden oder in günstigen Verhältnissen befinden könnten.[38] Diesen zivilrechtlichen Bestimmungen trägt das Steuerrecht öfters dadurch Rechnung, dass es für Familienunterstützungen, die sich aus den genannten Artikeln ergeben, Abzüge gewährt.

[35] RB 1916, S. 146, RRP, Nr. 4563; RB 1913, S. 153, RRP, Nr. 406.

[36] ORK XII, Nr. 37.

[37] Vgl. ORK X, Nr. 23, und XII, Nr. 24 und die dort angegebenen weiteren Entscheide.

[38] BGE 42 II 537.

Im StStG ist ein Abzug für solche Verwandtenunterstützungen nicht vorgesehen und kann deshalb nicht gewährt werden. So ist z. B. die Sorge für finanziell bedürftige Eltern eine selbstverständliche Pflicht der Kinder, aus der keine Steuererleichterung abgeleitet werden kann. Die Gewährung eines Steuernachlasses nach § 15 StStG erfolgt nur in dem Ausnahmefall, wo ein Steuerpflichtiger in Familie oder Wirtschaft durch schwere Unglücksfälle betroffen wird. Auf Grund dieser Bestimmung kann aber niemals ein allgemeiner Abzug für Verwandtenunterstützung abgeleitet werden.

In den verschiedenen Steuergesetzen lassen sich — dort wo Verwandtenunterstützungen ausdrücklich berücksichtigt werden — dafür zwei Methoden feststellen: Die Abzugsberechtigung wird entweder im Gesetz ein für allemal statuiert oder dem Ermessen der Steuerbehörde anheimgestellt.[39]

Die steuerrechtliche Berücksichtigung derartiger Leistungen des Pflichtigen kann auch in die Regelung der sogenannten Familienabzüge[40] einbezogen werden, wie dies — nach den Ausführungen Jegers[41] — regelmässig im Gemeindesteuerrecht geschieht. In diesem Fall ist ein gleichzeitiger Abzug der gemachten Leistungen in einer andern Form ausgeschlossen.

Dort wo ein Abzug für erwerbsunfähige Personen vorgesehen ist, kann dieser nicht nur für die im Haushalt des Steuerpflichtigen lebenden Arbeitsunfähigen vorgenommen werden; auch wenn die Unterstützungsbedürftigen auswärts, selbst ausserhalb der Steuergemeinde wohnen, ist der Abzug zu gewähren. Es besteht nicht ein Privileg für haushaltführende Personen. Auch Alleinstehende, die einer solchen Unterstützungspflicht nachkommen, sind zu den reglementarischen Abzügen berechtigt.[42]

Ob die Unterstützung in Naturalverpflegung oder in Geldleistungen erfolgt, ist für die Gewährung des Steuerabzuges bedeutungslos. Die ORK verlangt aber den strikten Nachweis der Arbeitsunfähigkeit und der Bedürftigkeit der unterstützten Personen. Die steuerrechtliche Berücksichtigung der Verwandtenunterstützungen unter den sogenannten Familienabzügen hat zur Folge, dass nicht der effektiv geleistete Betrag, sondern lediglich der gesetzliche Ansatz des betreffenden Familienabzuges in Anwendung gebracht werden kann.

Wenn die ORK vom Steuerpflichtigen die Erbringung genauer Ausweise über die effektive Höhe der jährlich geleisteten Unter-

[39] Siehe Blumenstein I, S. 247 und die dort genannten Gesetzesbeispiele.

[40] Siehe das unten unter dem Abschnitt «Existenzminimum» Gesagte.

[41] Franz Jeger, S. 142.

[42] Vgl. ORK VI, Nr. 15.

stützungen fordert,[43] so geschieht dies vor allem darum, weil sonst eine Kontrolle auswärts Unterstützter schwer möglich wäre. Das Vorliegen von Ausweisen über einen bestimmten Betrag berechtigt aber nicht zum Abzug dieser effektiv geleisteten Summe, wenn sie über den gesetzlichen Familienabzug hinausgeht. Sind die Leistungen aber geringer als der vorgesehene Familienabzug, dann besteht kein Grund, dem Steuerpflichtigen gleichwohl den ganzen gesetzlichen Ansatz als Abzug zu gewähren. Das Gleiche ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige die erwerbsunfähige Person nicht allein unterstützt.

Inwieweit eine extensive Interpretation der Erwerbsunfähigkeit in dem Sinne möglich ist, dass z. B. auch Arbeitslosigkeit darunter fällt, beurteilt sich nach den näheren Umschreibungen der Abzüge in den einzelnen Gemeindesteuerreglementen. Als Grundsatz mag immerhin gelten, dass es sich um Steuererleichterungen handelt, die nur in geringem Maxe extensiv zu interpretieren sind.

Ergeben sich im Staatssteuerrecht aus dem Fehlen von Bestimmungen über die steuerliche Berücksichtigung von Verwandtenunterstützungen besondere Härten, dann rechtfertigt sich gegebenenfalls ein Steuernachlass nach § 15 StStG (§ 88 StG).

Das neue StG lässt nach der Fassung des § 27 Ziffer 5 neben den Familienabzügen für jede erwerbsunfähige Person, für welche der Pflichtige ganz oder teilweise aufkommt, je nach den Verhältnissen, einen Abzug bis Fr. 15.— zu.

II. Beiträge an Fürsorgeversicherungen.

Bei den Beiträgen an Fürsorgeversicherungen handelt es sich um Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Lebens-, Kranken-, Unfall-, Alters- und Invalidenversicherungen, ferner für Arbeitslosen-, Witwen-, Waisen- und Pensionskassen. Es sind vorwiegend Rücksichten sozialer Art, die — besonders in neueren Gesetzen — zur Gewährung diesbezüglicher Abzüge führten.

Das StStG von 1895 schliesst Einkommensabzüge für solche Leistungen nicht ausdrücklich aus, wie dies im aargauischen Steuergesetz der Fall ist.[44] Es findet sich im StStG aber auch keine Bestimmung, die einen Abzug für solche Ausgaben ausdrücklich gestattet und deshalb können diese nicht durch die Praxis, etwa aus Billigkeitsgründen oder aus allgemeinen steuerrechtlichen oder sozialpolitischen Erwägungen, gewährt werden.

[43] ORK VI, Nr. 15.

[44] VVO zum Gesetz betreffend Bezug von Vermögens- und Erwerbssteuern, Art. 49.

Das neue StG bestimmt dagegen in § 16/2:

«...Natürliche Personen können überdies die Prämien an Lebensversicherungen, sowie an Kranken-, Unfall-, Pensions-, Renten- und Arbeitslosenversicherungen für sich und die von ihnen pflichtgemäss unterhaltenen Personen bis zu einem Betrag von insgesamt 400 Franken in Abzug bringen.»

Diese Aufzählung ist abschliessend und eine extensive Interpretation nicht möglich, da es sich um aus Billigkeitsgründen gewährte Steuererleichterungen handelt. Auf die Organisation der Versicherung oder der Kasse kommt es nicht an. Massgebend ist nur der Charakter der betreffenden Institution.[45] Die Gewährung des Abzuges der aufgezählten Prämien und Beiträge bis zu einem Betrag von 400 Franken ist nicht etwa so zu verstehen, dass jeder Steuerpflichtige, unabhängig davon, ob er solche Zahlungen effektiv macht oder nicht, zu einem Abzug berechtigt ist. Das Gesetz will die private Versicherungstätigkeit fördern und deshalb kann nur der tatsächlich geleistete Betrag an Prämiengeldern vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Belaufen sich die bezahlten Prämien im gesamten auf mehr als 400 Franken, dann fällt der Mehrertrag nicht mehr unter die Vergünstigung. Eine Beschränkung der Abzugsberechtigung auf Steuerpflichtige, deren Einkommen ein bestimmtes Mass nicht übersteigt, ist im neuen StG nicht vorgesehen.

Der Pflichtige kann den Prämienabzug nicht nur für sich selbst, sondern ebenso für die von ihm pflichtgemäss unterhaltenen Personen vornehmen, weil das Einkommen begrifflich nicht nur zur Bestreitung der Bedürfnisse des Steuerpflichtigen selbst dient.

Die Beiträge an die genannten Versicherungen und Kassen sind ihrer Natur nach nicht Gewinnungskosten, denn sie stehen mit dem zu erzielenden Einkommen in keinem unmittelbaren Zusammenhang. Sobald dagegen ein solcher nachgewiesen werden kann, stellen die betreffenden Leistungen tatsächlich Gewinnungskosten dar. (Ich verweise hier auf das Bundesgesetz vom 13. Juni 1911 über die Kranken- und Unfallversicherung Art. 108 ff.) Dies ist dann der Fall, wenn die Beiträge auf Grund einer gesetzlichen Pflicht geleistet werden müssen. Als Beispiel mag der Fall dienen, wo eine Versicherungspflicht des Arbeitgebers für Betriebsunfälle seiner Arbeitnehmer besteht, oder wo ersterer zu einer quotenmässigen Prämienleistung an eine obligatorische Versicherung des Arbeitnehmers verpflichtet ist (z. B. obligatorische Arbeitslosenversicherung). Der vom Arbeitnehmer zu leistende Teilbetrag ist dann bei diesem als Gewinnungskosten zu berücksichtigen. Hier wird es allerdings meist so gemacht, dass der Arbeitgeber die Prämien für den Arbeitnehmer

[45] Vgl. Volmar-Blumenstein, Kommentar, S. 102.

zahlt und den betreffenden Betrag vom Lohn abzieht, so dass der Arbeitnehmer zum vornherein nur den um die Prämie verminderten Betrag erhält (vgl. KUVG 113).

Die Leistungen des Versicherers aus dem Versicherungsvertrag fallen nicht unter die Einkommenssteuer, weil dadurch kein neues Einkommen geschaffen, sondern entweder ein Vermögensschaden gedeckt oder ein, wenigstens teilweise, bereits aufgespeichertes Kapital flüssig wird.[46] Wenn man auf der einen Seite einen Steuerabzug von Versicherungsprämien aus sozialpolitischen Erwägungen heraus zulässt, so darf man nicht anderseits die Auszahlungen besteuern, sonst wirkt sich der gewährte Abzug steuerrechtlich gar nicht, oder doch nur zum Teil aus. Soweit die Prämienzahlungen den im Steuergesetz vorgesehenen steuerfreien Betrag überschritten, wurden sie schon einmal als Einkommen versteuert.

III. Freiwillige Zuwendungen an Wohlfahrtseinrichtungen.

Abzüge für freiwillige Zuwendungen des Betriebsinhabers an Wohlfahrtseinrichtungen für seine Arbeiter und Angestellten werden im StStG von 1895 nicht gewährt. Solche Abzüge sind ihrem Wesen nach verwandt mit den Gewinnungskosten. Für die Subsumierung dieser Leistungen unter die «Geschäftsunkosten» lässt sich aber auch nach dem StStG, das für diese keine abschliessende Aufzählung gibt, kein Grund finden. Die Leistungen der Betriebsinhaber werden aus dem bereits erzielten Geschäftsertrag gemacht und stellen nicht Kosten dar, die für die Erzielung des Einkommens «nötig» sind (vgl. § 13 VVO).

Der Paragraph 3 des StStG statuiert in litera b eine Steuerbefreiung für gemeinnützige und wohltätige Vereine und Stiftungen,[47] nicht aber für Zuwendungen an solche. «... Vergabungen, die eine Gesellschaft aus ihrem Reinertrag für eine derartige Wohlfahrtseinrichtung vornimmt, werden erst steuerfrei, wenn sie in das Vermögen des steuerfreien Rechtssubjektes übergegangen sind. Vorher sind sie als Bestandteil jenes Reinertrages wie jedes Einkommen der Steuer unterworfen.»[48]

Damit Zuwendungen an Wohlfahrtsfonds als Gewinnungskosten betrachtet werden können, müssen die Fonds juristisch und wirtschaftlich verselbständigt sein. Die Klagbarkeit des Anspruches auf eine Zahlung ist als entscheidendes Kriterium für die steuer-

[46] Gœtzinger, S. 60.

[47] Ueber den Begriff der Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit vgl. ORK XI, Nr. 14.

[48] Vgl. BGE vom 27. März 1920 i. S. Metall- und Kabelwerke A.-G., Dornach.

rechtliche Beurteilung der Einlagen in gemeinnützige Fonds zu betrachten. Wo die Klagbarkeit nicht besteht, handelt es sich entweder um freiwillige Vergabungen oder um Reservestellungen, die beide nicht als Gewinnungskosten gewertet werden können, sondern als Einkommen zu versteuern sind.[49]

In einem Falle, wo der Unterstützungsfonds nicht ausgeschieden war, aber zweckgebunden im Unternehmen arbeitete, wurden die Zuwendungen an denselben von der ORK nicht in einem Einkommensabzug berücksichtigt. Ebenso wurde der dem Fonds gutgeschriebene Zins als Zins aus eigenen Geldern behandelt und zum steuerbaren Ertrag des Unternehmens zugerechnet. Dagegen charakterisierte die ORK die Leistungen des Fonds an Pensionen als Gewinnungskosten und liess sie als solche vom Geschäftsertrag in Abzug bringen.[50]

Das neue StG erwähnt ausdrücklich in § 16 litera f die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen der Arbeitgeber aus dem Jahresertrag an Wohlfahrtsfonds, welche nach § 12 Ziffer 5 StG steuerfrei sind. Im letztgenannten Paragraphen werden ausdrücklich erwähnt «die von Arbeitgebern allein oder mit ihren Arbeitnehmern errichteten dauernd für soziale Wohlfahrtszwecke im Kanton Solothurn bestimmten Fonds, die als selbständige juristische Personen aus der Geschäftsrechnung ausgeschieden sind und deren Verwendungsart nachweisbar rechtlich so festgelegt ist, dass weder das Fondsvermögen noch dessen Erträgnisse von irgendwelcher Seite zweckwidrig in Anspruch genommen werden können». Ueber den Entwurf hinausgehend, werden nach dem neuen Gesetz weiter zum Abzug zugelassen: «Zuwendungen von Firmen an öffentliche oder gemeinnützige oder wohltätige oder soziale Einrichtungen, die im Sinne des Zweckes dieser Einrichtungen zu verwenden sind (§ 16 g) StG).

Im Gemeindesteuerrecht kannte bisher nur das Reglement der Stadt Solothurn eine ähnliche Regelung wie das neue Gesetz.[51]

IV. Der Abzug bezahlter Steuern.

Das StStG von 1895 befasst sich mit der Frage der Abzugsfähigkeit bezahlter Steuern und anderer öffentlicher Abgaben überhaupt nicht. Die Praxis musste sich deshalb entscheiden, welche Stellung sie zu dieser umstrittenen Frage einnehmen wollte. Von Bedeutung ist hier wieder die Tatsache, dass das StStG Einzelpersonen und Er-

[49] Vgl. ORK X, Nrn. 11 und 12; ORK. 17. Mai 1933, St. 1932/176.
[50] ORK X, Nr. 12.
[51] Siehe Jeger, S. 143.

werbsgesellschaften grundsätzlich gleich behandelt. Während Private im allgemeinen einen Abzug der bezahlten direkten Staats- und Gemeindesteuern gar nicht verlangen, bestehen oft Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Staat und den steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, die die Steuern zu den Gewinnungskosten rechnen wollen. Die ständige solothurnische Praxis verneinte aber bis heute jeden Steuerabzug für bezahlte Einkommens- und Vermögenssteuern.

In einem Streit, mit dem sich auch das Bundesgericht zu befassen hatte,[52] wurde behauptet, das StStG entspreche nicht der Verfassung, dadurch, dass es einen Steuerabzug nicht ausdrücklich gestatte.

Nach Art. 62/2 der KV ist Gegenstand der Besteuerung das reine Einkommen. Die solothurnische Verfassung definiert aber den Begriff des reinen Einkommens nicht, sondern sie überlässt dies der Steuergesetzgebung. Das Bundesgericht führte dazu u. a. aus: «Mangels einer Definition in der Verfassung wäre ein Widerspruch erst dann anzuerkennen, wenn das Gesetz Faktoren zum reinen Einkommen zählen würde, die auch bei weitestgehender Auffassung schlechterdings nicht darunter gebracht werden könnten.» Wenn auch der Einkommensbegriff des StStG mit dem in der Wissenschaft vorwiegend anerkannten nicht vollständig übereinstimmt, so ist das noch kein Grund, von einer Verfassungswidrigkeit zu sprechen. Die Bestimmung der KV, die die Reineinkommensbesteuerung statuiert, ist lediglich eine Anweisung an den Gesetzgeber, der dieser auch tatsächlich nachgekommen ist. Die Tatsache, dass ein allgemeiner Abzug für bezahlte Steuern nicht ausdrücklich ins Steuergesetz aufgenommen wurde, spricht in keiner Weise gegen die Besteuerung des reinen Einkommens. Das Bundesgericht bezeichnete die Gewährung bzw. Nichtgewährung eines solchen Abzuges als «steuerrechtliche Detailfrage», die unabhängig von der Bestimmung des Art. 62/2 KV zu lösen sei.

Wenn Blumenstein das Einkommen definiert als den Inbegriff derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufliessen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zu seinem Unterhalt oder zu andern Zwecken verwenden kann,[53] so dürfen die als Steuern bezahlten Beträge an die Staats- und Gemeindelasten sehr wohl als Verwendungen des Einkommens betrachtet werden.

Der Gewinnungskostenbegriff des solothurnischen Staatssteuerrechtes, wie er in der VVO steht, ist denn auch nicht so weit gefasst,

[52] BGE 32 I, S. 305 ff.

[53] Blumenstein I, S. 177.

dass darunter auch die direkten Vermögens- und Einkommenssteuern fallen würden. Die «Geschäftsunkosten» werden nicht abschliessend aufgezählt. Als für die Gewinnung eines Einkommens «nötige» Unkosten lassen sich die bezahlten direkten Steuern aber nicht charakterisieren, denn sie haben mit dem Zustandekommen des Einkommens nichts zu tun. Der RR stellte in einem Steuerentscheid u. a. fest: «Der Unkostenbegriff nach der kantonalen Gesetzgebung umfasst nur solche Ausgaben, die mit der Gewinnung des Einkommens in unmittelbarem Zusammenhang stehen, die durch einen Aufwand bedingt sind, den das betreffende Geschäft mit Notwendigkeit erfordert. Hierzu gehören die direkten Vermögens- und Einkommenssteuern, die Beiträge aus dem Einkommen des Steuerpflichtigen zur Bestreitung der öffentlichen Bedürfnisse sind, nicht.»[54]

Die ablehnende Stellungnahme des Bundesgerichts in bezug auf den Abzug bezahlter Steuern lässt sich rechtfertigen. Ob man dagegen damit den Steuerpflichtigen und vor allem den Erwerbsgesellschaften gerecht wird, ist eine andere Frage. Auch dort, wo die Aktiengesellschaften und Genossenschaften eine besondere Ertragsintensitätssteuer an Stelle der Einkommenssteuer bezahlen, sind die Ansichten über die Abzugsberechtigung kontrovers. Unter anderen Steuergesetzen gestattet z. B. der Kriegssteuerbeschluss in Art. 66 ausdrücklich den Abzug sämtlicher Steuern bei Feststellung des steuerbaren Reinertrages. Die meisten Gesetze sprechen sich dagegen über diesen Punkt nicht aus. Es entspricht aber der Natur der Ertragssteuer, insofern diese die Ertragsintensität erfassen soll, bezahlte Steuern dem bilanzmässigen Reingewinn nicht zuzurechnen.[55]

Blumenstein trifft in bezug auf die Abzugsberechtigung bezahlter Steuern eine Unterscheidung, die juristisch und wirtschaftlich tiefer greift als der oben zitierte Entscheid des Bundesgerichts.[56] Er erachtet als ausschlaggebend «das innere Verhältnis der bezahlten Steuer zu dem für die konkrete Verlängerung massgebenden Einkommen». Damit kommt er zu drei verschiedenen Arten von Steuern:

[54] RR., 6. Februar 1906, i. S. Handels- und Industrieverein.

[55] Vgl. Blumenstein I, S. 255. Dazu: Blumenstein und Weyermann: «Zur Frage des Abzuges bezahlter Steuern bei der Spezialbesteuerung von Aktiengesellschaften, unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes.» In der Vierteljahrsschrift 1924, Bd. V, S. 273 ff.

[56] Blumenstein: «Zur Frage der Abzugsberechtigung der eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer bei Berechnung einer kantonalen allgemeinen Einkommenssteuer.» In der Vierteljahrsschrift 1920, Bd. I, S. 113 ff.

1. Früher bezahlte Steuern, die mit dem zu verlangenden Einkommen in gar keinem Zusammenhang stehen;
2. Steuern, die zu den eigentlichen Gewinnungskosten zu rechnen sind;
3. Steuern, die die Quelle des betreffenden Einkommens oder Einkommensteiles belasten.

Wenn das Bundesgericht zu einer allgemeinen Verneinung einer Abzugsberechtigung für bezahlte Steuern gelangt, so hat es wohl nur die erste der genannten Steuerarten im Auge und lässt die andern beiden Möglichkeiten ganz ausser Betracht.

In gar keinem Zusammenhang mit dem zu veranlagenden Einkommen steht die früher bezahlte Steuer dann, «wenn es sich um eine Steuer derjenigen Art handelt, für welche die konkrete Veranlagung stattfinden soll.» Hierher gehört z. B. die solothurnische Einkommenssteuer, die im System als allgemeine Hauptsteuer den Pflichtigen auf Grund seiner allgemeinen Leistungsfähigkeit erfasst. «Wenn hier der Abzug der bezahlten Steuer vom neu erzielten Einkommen gestattet würde, so hätte dies lediglich eine sukzessive Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens zur Folge, ohne dass hierfür irgendwelche wirtschaftliche oder rechtliche Notwendigkeit oder auch nur eine Billigkeit vorläge.»[57]

Um das gerade Gegenteil zur ersten Steuerart handelt es sich in dem Fall, wo sich die bezahlten Steuern als Gewinnungskosten darstellen und daher ein Abzug gestattet werden muss. Hierher gehören gewisse Verkehrsabgaben, die entrichtet werden müssen, damit die Einkommen erzielende Tätigkeit überhaupt mit Erfolg vorgenommen werden kann. Im kantonalen solothurnischen Steuerrecht trifft dies beispielsweise bei der Billettsteuer zu.

Die dritte Steuerart bewirkt eine Vorbelastung eines Einkommensteiles. Von Heckel[58] erblickt das Charakteristikum der modernen Einkommenssteuer darin, dass sie sich auf ein System einzelner Einkommenspartialen gründet. Nach dem Grundsatz, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mit dieser Einkommenssteuer erfasst werden soll, werden die einzelnen Einkommenspartialen unter dem subjektiven Gesichtspunkt des Steuerpflichtigen zu einer Einheit zusammengefasst. Die Gesamtheit der Einkommenspartialen bildet die Grundlage für das wirtschaftliche Auskommen des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen. Wird nun einer dieser Einkommensteile durch eine Steuer vorbelastet, so wird zum vornherein das Gesamteinkommen reduziert. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes kann daher,

[57] Vierteljahrsschrift, Bd. I, S. 114.

[58] Von Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaften, Bd. 1, S. 352 ff.

wie Blumenstein a. a. O. ausführt, «logischerweise auch nur noch an der Summe seiner einzelnen Einkommensbestandteile nach Abzug des bezahlten Spezialsteuerbetrages gemessen werden.» Der Satz gilt deshalb in der modernen Steuerrechtswissenschaft unbestritten, dass bei der allgemeinen Einkommenssteuer die auf einzelnen Einkommensquellen ruhenden Ertragssteuern bei Berechnung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens in Abzug zu bringen sind.

Die Vorbelastung der Quelle eines Einkommensteiles hat zur Folge, dass dieses zum vornherein nur in dem um die bezahlte Steuersumme verminderten Betrag zur Verfügung des Steuerpflichtigen steht. Wir haben es mit einem Vorgang zu tun, «der in organischer Weise das Zustandekommen des Gesamteinkommens dadurch beeinflusst, dass er das letztere durch rechtliche und wirtschaftliche Belastung seiner Quelle a priori verkürzt. Der Steuerpflichtige bezahlt hier den in Betracht fallenden Steuerbetrag nicht aus seinem allgemeinen Einkommen, sondern es wird der betreffende Geldbetrag der Einkommensbildung als solcher entzogen.»[59] Diese Steuern stehen nicht in einem direkten Zusammenhang mit der Einkommen erzielenden Tätigkeit. Anderseits werden sie nicht bezahlt, weil ein Einkommen erzielt wurde, sondern sie mussten — wie sich Blumenstein ausdrückt — «mit Bezug auf einen der Faktoren der Einkommensbildung selbst und infolge der Existenz dieses Faktors entrichtet werden.»[60] Man kann diese Steuerart daher nicht unberechtigterweise zu den Gewinnungskosten in einem weiteren Sinn rechnen, wie dies Fuisting tut.[61]

Als typisches Beispiel für eine Steuer, die die Quelle des zu versteuernden Einkommens selbst belastet, ist die eidgenössische Couponsteuer zu erwähnen. Gemäss Art. 11 und 14 des Couponsteuergesetzes ist der Couponschuldner unter Straffolge verpflichtet, den Couponbetrag um den von ihm an Stelle des Coupongläubigers bezahlten Couponsteuerbetrag zu kürzen, so dass der Gläubiger von vornherein nur den in dieser Weise reduzierten Couponertrag erhält. Der Steuerpflichtige hat daher nur diesen reduzierten Ertrag zu versteuern, auch wenn das Steuergesetz darüber keine Vorschrift enthält.[62]

Im solothurnischen Recht wird durch das Bestehen der Vermögenssteuer neben der allgemeinen Einkommenssteuer der Ertrag aus dem Vermögen stärker belastet als der Arbeitsertrag. Diese Höherbelastung ist aber vom Gesetzgeber gewollt und ein Abzug

[59] Blumenstein, Vierteljahrsschrift I, S. 116.

[60] Blumenstein, Vierteljahrsschrift I, S. 117.

[61] Fuisting, Steuerlehre, S. 140.

[62] Blumenstein I, S. 250. Vgl. auch ein Urteil des bernischen Verwaltungsgerichts vom 2. Juni 1924, Lexikon, S. 157.

des Betrages der Vermögenssteuer beim Einkommen würde die stärkere Erfassung des sogenannten fundierten Einkommens vereiteln.

Dort, wo in einer Steuergesetzgebung ein allgemeines Steuerabzugsverbot besteht, wurde dieses vor allem für die Einkommens- und die neben dieser bestehende Vermögenssteuer geschaffen. Ein allgemeines Steuerabzugsverbot verhindert dann aber weiter auch die Berücksichtigung von bezahlten Steuern bei den Gewinnungskosten, wenn sich auch die betreffenden Zahlungen unzweifelhaft als solche darstellen. Der Steuergesetzgeber hat es natürlich in der Hand, die Abzugsberechtigung von Steuern allgemein auszuschliessen. Dies lässt sich allerdings — wenn es ohne Rücksicht auf die innere Natur der Steuern geschieht — nicht wohl mit der Besteuerung des reinen Einkommens vereinbaren. So kommt Blumenstein in dem mehrfach zitierten Aufsatz in der Monatsschrift zum Schluss, dass der in einem Steuergesetz enthaltene Grundsatz der Nichtabzugsberechtigung bezahlter Steuern vom Einkommen lediglich in dem Umfange Anwendung zu finden habe, «in welchem ihn der Gesetzgeber nach den ihm vorliegenden steuerrechtlichen Verhältnissen wirklich formulieren wollte». «Es darf namentlich nicht vergessen werden, dass eine Aenderung im Steuersystem bzw. die Einführung neuer Steuern sehr wohl die innere Berechtigung des Steuerabzugsverbots ernsthaft in Frage stellen kann.»[63]

Das neue StG bestimmt in § 16/3 ausdrücklich: «Ein Abzug für direkte Steuern kann nicht stattfinden.» Ferner rechnet § 29 Ziff 2 die direkten Steuern zum steuerbaren Ertrag. Unter die direkten Steuern fallen nach der Terminologie des StG die Einkommenssteuer, die Vermögenssteuer, sowie die Spezialsteuern für Aktiengesellschaften und Genossenschaften.[64]

Zur Frage der Abzugsberechtigung von Steuern im Gemeindesteuerrecht sei auf die Ausführungen bei Jeger verwiesen.[65]

[63] Blumenstein, Vierteljahrsschrift, Bd. I, S. 118 f.

[64] Die Ertragsintensitätssteuer, die hier an Stelle der Einkommenssteuer tritt, ist auf dem quotalen Verhältnis des Ertrages zum Eigenkapital basiert. Auch hier hat die Bezahlung der Steuer mit der Entstehung des Einkommens nichts zu tun. Vgl. hierzu Blumenstein in der Vierteljahrsschrift, Bd. V, S. 281: Das Objekt der allgemeinen Einkommenssteuer wird gebildet durch Zusammenrechnung der einzelnen Einkommensbestandteile, das Objekt der Ertragsintensitätssteuer dagegen durch eine bestimmte funktionelle Inbeziehungsetzung der beiden erwähnten Komponenten (Reinertrag und Kapital) festgestellt. Auch hier wird durch die Belastung einer einzelnen Komponente (des Reinertrages) das Zustandekommen des Gesamtobjektes, nämlich der Ertragsintensität, in organischer Weise beeinflusst.

[65] Franz Jeger, S. 144.

C. Das Existenzminimum.

Das Existenzminimum hat mit der Einkommensbemessung an sich nichts zu tun, da es zu den Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht gehört, und zwar zu denen sozialpolitischer Natur. Das Charakteristikum dieser Ausnahmen besteht darin, «dass sie neben bestimmten Eigenschaften des Objektes auch solche des Steuersubjektes zur Voraussetzung haben, indem sie auf dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstellen. Dadurch nähern sie sich in gewissem Sinne den Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht.»[66]

Die wichtigsten Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht sozialpolitischer Art bilden die Existenzminima und die Familienabzüge. Die Fragen des Existenzminimums stehen in engem Zusammenhang mit dem Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Daneben spielt aber auch das fiskalische Moment eine Rolle, indem Einkommen unter einer gewissen Höhe für den Fiskus geringe Reinerträge ergeben und dazu noch schwer einzubringen sind. Schanz fordert, dass eine Besteuerung überhaupt erst Platz greifen solle, wo der Genuss des Entbehrlichen beginnt und der notwendige Lebensbedarf gedeckt ist:[67] «Das regelmässige Recht, Steuern zu fordern, beginnt erst da, wo das Einkommen des Einzelnen den zur Erhaltung seines Lebens, seiner Gesundheit und Arbeitskraft erforderlichen Betrag überschreitet.» Eine andere Meinung vertritt Cohn,[68] der die Auffassung missbilligt, «welche den Staat mit seinen Ansprüchen erst hereintreten lässt, nachdem die Notwendigkeit des Lebensbedarfes befriedigt ist». Er erachtet den Staat vor allen Dingen als zu dieser Notwendigkeit gehörig und daher dessen Bedarf als Teil des notwendigen Lebensbedarfes. Die Beträge, die in den heutigen Steuergesetzen als Existenzminima abgezogen werden können, entsprechen nicht dem, was ein Steuerpflichtiger zur Fristung seines Lebens braucht. Baumgartner bezeichnet deshalb dieses Existenzminimum als «steuerfreien Betrag».[69] Er zeigt in seiner Dissertation die Entwicklung der steuerfreien Beträge von ihrem Auftreten in den Steuergesetzen bis zum Jahre 1922. Der Ausdruck «Existenzminimum» geht auch heute — nachdem diese nach dem Krieg von 1914—1918 allgemein heraufgesetzt wurden — zu weit, indem weder ein Minimalbetrag für die Bestreitung eines standesgemässen, noch

[66] Blumenstein I. S. 262.

[67] G. Schanz im Handwörterbuch der Staatswissenschaften: Art. Existenzminimum.

[68] Cohn in Ehebergs Finanzwissenschaft. Leipzig, 1921. S. 275.

[69] Friedrich Baumgartner, S. 18.

auch nur notwendigen Lebensunterhalts abgezogen werden kann. Bezweckt wird mit der Gewährung des Abzuges dieser Beträge lediglich eine geringere Belastung der kleinen Einkommen. Der Grundgedanke der Existenzminima im modernen Steuerrecht besteht darin, dass «auch die äusseren Lebensbedingungen des Steuerpflichtigen neben seiner Steuerkraft auf die Intensität der Besteuerung von Einfluss sein sollen.»[70]

Das StStG kennt, wie die meisten andern kantonalen Steuergesetze, Abzüge für Einzelstehende, Haushaltungsvorsteher und Kinder.

1. Der Abzug für einzelstehende Personen und Haushaltungsvorsteher.

§ 6 StStG nennt als abzugsfähige Beträge: für jede einem Haushalt vorstehende Person 900 Fr., für einzelstehende Personen 700 Fr. Ferner bestimmt § 18/4 VVO, dass, wenn mehrere Personen gemeinsam wirtschaften, diese lediglich zum Abzug eines Existenzminimums von 900 Fr. berechtigt seien. Die Geldentwertung während der Kriegszeit und nachher führte dann, wie allgemein im schweizerischen und ausländischen Steuerrecht festzustellen ist, zu einer Erhöhung der Existenzminima. Mit von Bedeutung war für diese Entwicklung in verschiedenen Kantonen die steuerrechtliche Behandlung der Teuerungszulagen.[71] Diese wurden in einigen Kantonen nicht der Steuer unterworfen, was bewirkte, dass effektiv das Existenzminimum bei gewissen Bevölkerungsklassen höher gesetzt wurde als bei andern. Im Kanton Solothurn wurden die genannten Zulagen von Anfang an als Lohn behandelt und nicht von der Steuer befreit. Aber auch dort, wo eine Steuerbefreiung dieser Sonderbezüge anfänglich bestand, kam die Steuerpraxis aus dem erwähnten Grunde davon ab, zwischen Lohn und Teuerungszulage steuerrechtlich einen Unterschied zu machen. Dagegen wurden auf die verschiedensten Arten die Existenzminima heraufgesetzt.

«Als Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht müssen die Existenzminima im Steuergesetz selbst bestimmt sein.[72] Bei der Betrachtung der Entwicklung dieser Abzüge in den letzten Kriegsjahren und in der Nachkriegszeit zeigt sich aber, dass der von Blumenstein aufgestellte Grundsatz im solothurnischen Recht nicht immer befolgt wurde.

---

[70] Blumenstein I, S. 263.
[71] Vgl. Baumgartner, S. 24.
[72] Blumenstein I, S. 266.

Am 18. Oktober 1917 wurde im KR eine Motion erheblich erklärt, wonach der RR eingeladen wurde, «in analoger Anwendung von § 15 des Staatssteuergesetzes während der Zeit der Kriegsteuerung Personen mit geringem Einkommen Steuernachlass und Steuererleichterung zu gewähren».

Der RR beschloss denn auch am 7. März 1918 «Steuernachlass und Steuererleichterung» pro 1918. Da es sich um eine Aenderung des StStG handelte, wäre der RR grundsätzlich zu diesem Erlass nicht kompetent gewesen. Damals war aber die Zeit der Notverordnungen und der RR konnte sich als zuständig erachten. Es wurde denn auch ein Volksentscheid nicht etwa darum umgangen, weil man befürchtete, eine diesbezügliche Vorlage könnte abgelehnt werden, denn Steuererleichterungen finden im allgemeinen immer die Gnade des Souveräns. Zu Kritik bietet dagegen Anlass, dass sich der RR auf § 15 StStG berief und die Steuererleichterungen darauf aufbaute. Dieser Paragraph ist nicht als Grundlage für allgemeine Steuererleichterungen geeignet. Man wollte aber den Erlass des RR auf irgendeine Weise mit den Bestimmungen des StStG in Verbindung bringen. § 15 StStG lautet folgendermassen:

> »Wenn der Steuerpflichtige in Familie oder Wirtschaft durch schwere Unglücksfälle betroffen wird, wie z. B. durch Krankheiten, Todesfälle, Naturereignisse, so soll eine angemessene Reduktion, unter Umständen ein gänzlicher Nachlass der Steuer erfolgen.

Diese Bestimmung ist nur gedacht für Einzelfälle. Es wäre überhaupt nicht nötig gewesen, dass sich der RR für diese Notverordnung auf einen Paragraphen des StStG gestützt hätte.

Für 1918 wurde ein allgemeiner Steuernachlass gewährt:

1. Den als Einzelpersonen eingeschätzten Staatssteuerpflichtigen, deren Erträgnisse im gesamten (ohne Abzug des Existenzminimums) 1400 Fr. nicht überstiegen, so dass für die nach Abzug des Existenzminimums von 700 Fr. als steuerbar verbleibenden 700 Fr. keine Einkommenssteuer zu entrichten war.

2. Den Haushaltungen (ohne Kinder), deren Erträgnisse im gesamten 1800 Fr. nicht überstiegen, so dass für die nach Abzug des Existenzminimums von 900 Fr. als steuerbar verbleibenden 900 Fr. keine Einkommenssteuer zu entrichten war. Neben dieser effektiven Erhöhung des Existenzminimums bestand 1918 — wie in allen folgenden Jahren — die Möglichkeit eines speziellen Steuernachlasses nach § 15 StStG.[73] Der gesetzliche Existenzminimumsabzug des § 6 fand bei höheren Einkommen Anwendung.

[73] Amtsblatt 1918, S. 371.

Für 1919 bestanden die gleichen Erleichterungen wie 1918 mit der Erweiterung, dass Einzelpersonen mit einem Einkommen unter 5000 Fr. 1000 Fr., und Haushaltungsvorstände unter den gleichen Verhältnissen 1500 Fr. als Existenzminimum abziehen konnten.[74]

Für die Jahre 1920, 1921 und 1922 blieben die Ansätze gleich.[75] Eine Aenderung erfolgte dagegen für das Jahr 1923. Danach blieben Einzelpersonen mit einem Einkommen bis 1200 Fr., und Haushaltungsvorstände mit einem Einkommen bis 1600 Fr. steuerfrei. Bei einem Einkommen bis 4000 Fr. konnten als Existenzminmum abziehen: Einzelpersonen 800 Fr., Haushaltungsvorstände 1300 Fr.

Für 1924 blieben die Ansätze gleich wie für 1923. In Ziffer IV der regierungsrätlichen Verordnung wurde aber vorgesehen, für das Jahr 1925 die Bestimmungen über Steuernachlass und Steuererleichterung nicht mehr zur Anwendung zu bringen.[76]

Es wurde dann aber der Beschluss des RR für das Jahr 1925 «unter Berücksichtigung des Umstandes, dass bezüglich der Lebenskosten und der Lohnverhältnisse keine wesentliche Aenderung eingetreten ist», nicht in Anwendung gebracht.[77]

In den Jahren 1926 bis und mit 1929 blieben die Ansätze und die Begründungen in den regierungsrätlichen Verordnungen gleich.[78]

Im Dezember 1929 wurde das Besoldungsgesetz vom Volk mit schwachem Mehr verworfen (400 Stimmen). In dieses Gesetz war aus abstimmungspolitischen Gründen ein § 23 eingeschaltet worden, der die gesetzliche Verankerung der Steuererleichterungen bringen sollte. Durch die Verkoppelung wurden mit der Besoldungsvorlage auch die Steuererleichterungen abgelehnt und der RR sah sich veranlasst, letztere für 1930 nicht mehr zu gewähren.

Dies führte zu einer Interpellation und zu zwei Motionen im KR[79] mit dem Ergebnis, dass auf Grund einer Vorlage des RR dem StStG ein Art. 44bis angefügt wurde, der am 23. Februar 1930 vom Volk mit einem Dreiviertelmehr angenommen wurde. Der Artikel lautet:

> «Der Regierungsrat ist ermächtigt, die bisherigen, in den Jahren 1918—1929 vom Regierungsrate gewährten Steuererleichterungen weiterhin zu beschliessen.»

Diese Bestimmung wurde im Hinblick auf die baldige Schaffung eines neuen Steuergesetzes gemacht; und deshalb wurde der § 6 StStG, der das Existenzminimum regelt, nicht direkt geändert.

[74] Amtsblatt 1919, S. 213.
[75] Amtsblätter 1920, S. 1428; 1921, S. 49; 1922, S. 37.
[76] Amtsblatt 1924, S. 1143.
[77] Amtsblatt 1925, S. 1117.
[78] Amtsblätter 1925, S. 1222; 1926, S. 1068; 1927, S. 1070, und 1928, S. 1113.
[79] KRVerh. 1930, S. 56 ff.

So wurden für die Jahre 1930 bis und mit 1934 «in Ausführung des Gesetzes betreffend Steuererleichterungen vom 23. Februar 1930» die gleichen Erleichterungen gewährt wie seit 1923.

Für 1935 wurden die Ansätze mit einer Zusatzbegründung «mit Berücksichtigung der Lebenskosten und der Lohnverhältnisse» abgeändert. Die neuen Ansätze, die auch für die Taxationsperioden von 1936/1937 und 1938/1939 gleichblieben, wurden wie folgt festgelegt: Steuerfrei waren Einkommen bis 1000 Fr. (Einzelpersonen) bzw. 1300 Fr. (Haushaltungen). Von den Einkommen bis 3000 Fr. konnten an Stelle des Existenzminimums von Einzelpersonen 750 Fr., von Haushaltungsvorstehern 1100 Fr. abgezogen werden. Steuerpflichtige mit höheren Einkommen waren zu den Abzügen des § 6 StStG berechtigt, also Einzelpersonen zu 700 Fr., Haushaltungsvorsteher zu 900 Fr.

Was die Methode dieser Abzüge betrifft, so lassen sich drei Hauptarten feststellen:

1. das System der unbegrenzten Abzüge,
2. das System der begrenzten Abzüge,
3. das System der steuerfreien Minima.[80]

Das System der unbegrenzten Abzüge besteht darin, dass jeder Steuerpflichtige, unabhängig von der Höhe seines Einkommens, den im Gesetz als Existenzminimum genannten Betrag abziehen darf. Die sogenannten begrenzten Abzüge werden nur bis zu einer bestimmten Leistungsfähigkeit des Pflichtigen gewährt, d. h. bis zu einem bestimmten Einkommen, das aber grösser ist als der steuerfreie Betrag selbst. Bei den steuerfreien Minima kommen nur Pflichtige in den Genuss des steuerfreien Existenzminimums, deren Einkommen diesen Betrag nicht übersteigt. Jedes höhere Einkommen fällt mit seinem vollen Betrag unter die Steuer.

Im StStG gilt grundsätzlich das System der unbegrenzten Abzüge. Mit der Gewährung des Steuernachlasses auf Grund des § 44bis StStG wurden aber die verschiedenen Methoden kombiniert, so dass die oben genannten Abstufungen des Existenzminimums bestanden.

Die Ausdrücke «Begrenzte Abzüge» und «Unbegrenzte Abzüge» geben leicht zu Missverständnissen Anlass, indem nicht die Abzüge an sich begrenzt oder unbegrenzt sind, sondern die Einkommen, die der Vergünstigung teilhaftig bzw. nicht teilhaftig sind.

Wenn auch in den letzten Jahren vor dem neuen StG ein einheitliches System der Existenzminimumsabzüge nicht mehr bestand, so liess sich doch gegen die damalige Regelung nichts einwenden. Dies besonders darum nicht, weil seit 1930 die gesetzlichen

[80] Vgl. Baumgartner, S. 35 ff.

Grundlagen für die Abweichungen von § 6 StStG in § 44bis geschaffen wurden. Das durch den letzteren Paragraphen eingeführte zusätzliche «bewegliche» Existenzminimum gestattete im Gegenteil dem RR auf die wirtschaftlichen Verhältnisse in den einzelnen Steuerperioden gebührend Rücksicht zu nehmen. Man könnte sich höchstens fragen, nach welchen Gesichtspunkten und Maßstäben die Beträge vom RR festgelegt werden sollten. Eine diesbezügliche nähere Anweisung bestand nirgends, ausser in der allgemeinen Verfassungsvorschrift, dass das billige Verhältnis der von Vermögen und Einkommen zu beziehenden Steuer nicht verletzt werden dürfe.[81]

Neue Wege ging der Entwurf in der Vorlage des RR vom 9. November 1920. Dort wurde in bezug auf die Höhe des Existenzminimums für die kantonale und die Gemeindesteuer eine räumliche Differenzierung vorgenommen. Nach diesem Entwurf waren die Einwohnergemeinden nicht mehr autonom in Steuersachen. Um nun aber den einzelnen wirtschaftlichen Verhältnissen besser Rechnung tragen zu können, setzte man bewegliche Existenzminima fest. Man tat dies nicht nur für die Gemeindeeinkommenssteuer allein, indem man dort eine Ausnahme von den allgemeinen Ansätzen gemacht hätte, sondern auch für die kantonale Steuer. So wurde ein Existenzminimum statuiert, das für Haushaltungsvorsteher mit 1000—2000 Fr., und für einzelstehende Personen mit 800—1200 Fr. bemessen wurde. Die Grösse der Abzüge sollte durch die Vollziehungsverordnung festgelegt werden, und zwar nach den «wirtschaftlichen Verhältnissen» der Gemeinden. Was man darunter hätte verstehen sollen, ist nicht klar. Oertliche Unterschiede in den Kosten der Lebenshaltung sind nicht bedeutend. Es hätte z. B. als bestimmtes Kriterium auf die Einwohnerzahl abgestellt werden können. Davon sagte aber der Entwurf von 1920 nichts.

Im Ergebnis der ersten Lesung vom 9. September 1924 wurden wieder feste Beträge genannt. Dieser Entwurf kannte nur noch «unbegrenzte Abzüge». Neu gegenüber dem StStG war, dass die Existenzminima in Steuerbeträgen und nicht mehr in Einkommensbeträgen festgesetzt wurden. Damit blieb die Steuerbelastung bei grossen und kleinen Einkommen absolut gleich, was beim andern System zufolge der Progression nicht der Fall war.[82] Nach dem Entwurf konnten in Abzug bringen:
Haushaltungsvorstände: 30 Fr. Das würde bei einer ganzen Steuer von 2% einem Abzug von 1500 Fr. vom Einkommen entsprechen.
Einzelpersonen: 18 Fr. (900 Fr. vom Einkommen).

[81] Vgl. Lexikon, S. 252, und RB 1921, S. 292 ff.
[82] Vgl. die KRVerh. 1923, S. 497. Ferner Baumgartner, S. 41.

Die Einwohnergemeinden konnten für die Gemeindesteuern die Abzüge abweichend bemessen, jedoch nur im Rahmen folgender Mindest- und Höchstbeträge: 18—40 Fr. (= 900—2000 Fr.) für einen Haushaltungsvorstand und 10—20 Fr. (= 500—1000 Fr.) für einzelstehende Personen. Mit dieser Regelung in § 21 des Entwurfs ging die Einheit von Staats- und Gemeindesteuer zum Teil verloren. Es lässt sich vielleicht rechtfertigen, dass für eine Stadtgemeinde und eine Landgemeinde unterschiedliche Existenzminima gewährt werden; für die kantonale Steuer ist jedenfalls ein einheitlicher Ansatz vorzuziehen.[83] So gross sind die Unterschiede in der Lebenshaltung innerhalb des Kantons nicht, dass man dies in einem kantonalen Steuergesetz beim Existenzminimum berücksichtigen müsste.

Nach dem neuen StG können vom Steuerbetrag in Abzug bringen:

Haushaltungsvorsteher 14 Fr.

Einzelstehende Personen 8 Fr. bei Einkommen bis 2000 Fr., 4 Fr. bei Einkommen bis 3000 Fr. Bei Einkommen über 3000 Fr. findet kein Abzug statt.

Wie nach dem Entwurf, können die Gemeinden diese Abzüge abweichend bemessen, jedoch nur so, dass folgende Einkommensbeträge von der Steuer befreit werden: Für Haushaltungsvorsteher 700—2000 Fr., für einzelstehende Personen bis 1300 Fr.

II. Der Kinderabzug.

Das Kinderprivileg war im Kanton Solothurn seit 1895 im Steuerrecht festgelegt. Es handelt sich dabei um Zuschläge zum ordentlichen Existenzminimum, bemessen nach der Zahl der Kinder unter einem bestimmten Alter. Der Ansatz war allerdings bis 1918 bescheiden gehalten. Der Kanton Solothurn war aber immerhin einer der neun Kantone, die vor dem Krieg überhaupt einen Kinderabzug kannten.[84]

Bei der Erhöhung der Existenzminima im Jahre 1918 wurden auch die Kinderabzüge für Einkommen bis 1800 Fr. verdoppelt. Von höheren Einkommen konnten nur 100 Fr. abgezogen werden. Für 1919 wurde der Abzug von 200 Fr. für Einkommen bis 5000 Fr. gewährt. Dieser Ansatz blieb bis und mit 1922. Für 1923 bis und mit 1934 konnten die 200 Fr. bei Einkommen bis 4000 Fr. abgezogen werden. 1935 erfolgte dann noch eine weitere Beschränkung, die bis zum Inkrafttreten des neuen StG galt. Danach konnten bei Einkommen bis 3000 Fr. 200 Fr. abgezogen werden. Steuerpflichtige mit

[83] Siehe KRVerh. 1924, S. 162.

[84] Vgl. Baumgartner, S. 42.

einem höheren Einkommen waren dagegen nur zu dem in § 6 StStG genannten Abzug von 100 Fr. berechtigt.

Der Entwurf setzte — gemäss der allgemeinen Tendenz, die Kinderabzüge im Steuerrecht zu erhöhen — diese fest mit 5 Fr. vom Steuerbetrag. Die Einwohnergemeinden konnten die Kinderabzüge wie die allgemeinen Existenzminima im Rahmen von Mindest- und Höchstbeträgen gewähren (3—6 Fr.).

Eine Differenzierung des Existenzminimums nach der Art des Erwerbs, wie sie bei den besonderen (Gewinnungskosten-) Abzügen für Fixbesoldete erfolgt, findet sich im solothurnischen Steuerrecht nirgends.[85]

Als Zuschläge zum Existenzminimum können zwei Einkommensabzüge aufgefasst werden, die beide dem bisherigen Staatssteuerrecht unbekannt waren, dagegen im Entwurf und im neuen StG Aufnahme gefunden haben.[86]

1. Nach § 27 Ziffer 5 des neuen StG können bei natürlichen Personen für jede erwerbsunfähige Person, für welche der Steuerpflichtige ganz oder teilweise aufkommt, je nach den Verhältnissen bis 15 Fr. in Abzug gebracht werden.

2. § 16 Absatz 2 StG gewährt natürlichen Personen den Abzug von bestimmten Versicherungsprämien bis zu einem Betrag von zusammen 400 Fr.

Die Erweiterung des Existenzminimums durch diese beiden Einkommensabzüge ist eine Erscheinung des modernen Steuerrechts, die zusammenhängt mit der Entwicklung des Staates zum Wohlfahrtsstaat, der durch private Fürsorgetätigkeit entlastet wird, und diesem Umstand im Steuerrecht durch die genannten Abzüge Rechnung trägt.

III. Der Abzug für Miterwerbende.

Anhangsweise zu den Ausführungen über das Existenzminimum sei noch ein Abzug erwähnt, der sich darauf gründet, dass eine Mehrheit von Personen zu einer Steuereinheit zusammengefasst wird. Dabei sind zwei Gruppen zu unterscheiden.[87]

1. Personen, die gemeinsam wirtschaften und die nach § 3/2 VVO eine Steuereinheit bilden;

---

[85] Vgl. die Ausführungen bei Behandlung der Gewinnungskosten auf S. 50 dieser Arbeit. Besondere Abzüge für unselbständig Erwerbende wirken sich aus wie erhöhte Existenzminima.

[86] Vgl. S. 102 ff. dieser Arbeit.

[87] ORK I, Nr. 12.

2. Eltern und Kinder, die in gleicher Haushaltung wohnen und für die gemeinsame Haushaltung erwerben, sei es, dass die Kinder im Geschäft der Eltern tätig sind oder dass sie bei Dritten arbeiten.

Bei der ersten Gruppe muss es sich um Personen handeln, «die vereint[88] Seite an Seite wirtschaften, ohne zwar im juristischen Sinne eine Gesellschaft zu bilden.» In diesem Fall kann nicht etwa für jede miterwerbende Person ein Existenzminimum abgezogen werden, sondern die gemeinsam wirtschaftende Steuereinheit ist lediglich zum Abzug *eines* Existenzminimums von 900 Fr. berechtigt (§ 18/4 VVO).

Daneben ist aber «der Haushaltungsvorstand berechtigt, für jede erwerbende Person, soweit deren mehr als zwei vorhanden sind, in Form von Geschäftsunkosten einen Abzug von 350 Fr.[44] zu machen, keinesfalls aber mehr als der Erwerb der betreffenden Person beträgt.» (§ 14 VVO.)

Auch bei der zweiten Gruppe (Eltern, Kinder) ist nach Auffassung der ORK das Vorhandensein von drei erwerbenden Personen erforderlich, um den Unkostenabzug vornehmen zu können. «Hier wird die Ehefrau und Mutter, ob sie neben der Haushaltungsführung einen Beruf ausübe oder nicht, immer als erwerbende Person gerechnet. Das erste erwerbstätige Kind ist also neben dem erwerbstätigen Vater und der die Haushaltung führenden Mutter bereits die dritte erwerbende Person und es ist deshalb der Abzug schon mit ihm zu gewähren.» Es sei hier auch auf die KRVerh. vom Jahre 1896 verwiesen, die eine solche Auslegung des § 14 VVO als vom Gesetzgeber gewollt bekräftigen.[89] Der § 14 VVO bestimmt:

> «Wenn mehrere Personen gemeinsam wirtschaften (§ 3 Abs. 2 der Verordnung) oder Kinder für ihre Eltern erwerben (§ 4 Abs. 1 und 2 der Verordnung), so ist der betreffende Haushaltungsvorstand berechtigt, für jede erwerbende Person, soweit deren mehr als zwei vorhanden sind, in Form von Geschäftsunkosten einen Abzug von Fr. 350.— zu machen, keinesfalls aber mehr als der Erwerb der betreffenden Person beträgt.»

Das neue StG erwähnt die Vorschriften über den Abzug für Miterwerbende, die bisher nur in der VVO standen, im Gesetz selbst. Dort wird in § 27 für miterwerbende Kinder bei der Staatssteuer ein Betrag von 8 Fr. zum Abzug zugelassen. Es ist dies eine Einschränkung gegenüber der Fassung der VVO zum alten StStG, wo der betreffende Abzug für Kinder, die für ihre Eltern erwerben und darüber hinaus allgemein bei Personen, die gemeinsam wirtschaften, gewährt wurde.

[88] «Vereint» muss hier richtigerweise so aufgefasst werden, dass man darunter ein Zusammenleben in einem Haushalt versteht.

[89] KRVerh. 1896, S. 215 und 218/219. Vgl. hierzu auch das auf S. 53 ff. dieser Arbeit Gesagte.

FÜNFTER TEIL.

Die zeitliche Bemessung des Einkommens.

A. Allgemeines.

Die Zeit spielt bei allen Steuerarten für die Bemessung eine bedeutende Rolle. Dabei gibt es zwei Möglichkeiten: Die Momentbemessung und die Fristbemessung.

I. Die Momentbemessung.

Hier setzt der Gesetzgeber den Zeitpunkt fest, der für die Bemessungsgrundlage bestimmend ist. Diese Art der Bemessung wird angewendet bei den Verkehrssteuern, den Besitzessteuern und bei den Vermögens-, bzw. Kapitalsteuern. Es wird dabei regelmässig auf den Beginn der Steuerpflicht oder auf den Beginn der Veranlagungsperiode abgestellt.

II. Die Fristbemessung.

Diese Bemessungsart findet z. B. bei der Einkommenssteuer Anwendung. Der Gesetzgeber bestimmt einen Zeitraum, der Grundlage für die Bemessung bilden soll. Das Einkommen gehört zu den sogenannten rekreszierenden Steuerobjekten, d. h. es pflegt sich im Laufe der Zeit zu erneuern.

Die Steuerperiode stellt den Zeitraum dar, für den die Einkommenssteuer erhoben wird. Dieser fällt regelmässig mit dem Kalenderjahr zusammen. Ausnahmsweise bildet das Geschäftsjahr die Steuerperiode.

Das Verhältnis Steuerperiode—Steuersubjekt zeigt seine Wirkung darin, dass die Steuerpflicht für eine bestimmte Steuerperiode an das Vorhandensein der steuerrechtlichen Zugehörigkeit eines Individuums zum Gemeinwesen während dieser Steuerperiode geknüpft ist.

Grössere Schwierigkeiten bieten sich für die Einkommenssteuer bei Betrachtung des Verhältnisses Steuersubjekt—Steuerobjekt. «Es handelt sich um die Frage, in welchem Zeitraum die eine Steuerpflicht begründenden Beziehungen des Steuersubjektes zum Steuerobjekt vorhanden sein müssen, damit von diesem Objekt für eine bestimmte Steuerperiode die Steuer geschuldet wird.»[1] Die Beantwortung richtet sich danach, wie die Bemessungsperiode im Gesetz festgelegt ist. Es ergeben sich zwei Möglichkeiten:

a) Steuerperiode und Bemessungsperiode fallen zusammen: Die Steuer wird z. B. für das Jahr 1940 erhoben und die Veranlagung findet nach dem im Jahre 1940 zufliessenden Einkommen statt. Bei diesem System ergeben sich technische Schwierigkeiten für die Bestimmung des Einkommens. Dieses kann erst nach Ablauf der Steuerperiode mit Sicherheit festgestellt werden. Zur Umgehung dieser Schwierigkeit wird daher in Steuergesetzen öfters das Vorjahr als Steuer- und Bemessungsperiode bezeichnet. Das Einkommen des Vorjahres kann genau festgestellt werden. Die Steuer wird nach diesem System also im Jahre 1940 bezogen für die Steuerperiode 1939 auf Grund des im Jahre 1939 zugeflossenen Einkommens. Folge dieser Regelung ist aber, dass ein Steuerpflichtiger, der im Jahre 1939 der Steuerhoheit des steuerfordernden Gemeinwesens nicht unterstand, wohl aber im Jahre 1940, in diesem Jahre keine Steuer zu entrichten hat. Wer anderseits im Jahre 1940 der Steuerhoheit nicht mehr untersteht, muss trotzdem die Steuer für 1939 entrichten, sofern die Voraussetzungen zur Steuerleistung im Jahre 1939 erfüllt waren. Die vorbehaltlose Durchführung dieses Systems bringt vor allem bei Wohnungswechseln der Steuerpflichtigen von einem Kanton in einen andern, der nicht das gleiche zeitliche Bemessungssystem kennt, Schwierigkeiten mit sich.

b) Steuerperiode und Bemessungsperiode fallen nicht zusammen: Der Steuerpflichtige schuldet hier grundsätzlich die Steuer von dem in der Steuerperiode erzielten Einkommen. Es wird also z. B. das im Jahre 1940 zufliessende Einkommen besteuert. Dieses kann aber nicht in der effektiven Höhe ermittelt werden. Daher wird auf das Ergebnis des Vorjahres, hier also des Jahres 1939 abgestellt. Das Einkommen dieses Vorjahres bildet dann Grundlage für die schätzungsweise Bestimmung des Einkommens des Jahres 1940. Das Ergebnis des Vorjahres wird als «massgebendes Indizium» für das Einkommen des laufenden Steuerjahres betrachtet.[2] Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger im Vorjahr 1939 noch nicht unter

[1] Blumenstein I, S. 290.
[2] Blumenstein I, S. 291.

der Steuerhoheit des Gemeinwesens stand, ist bei dieser Regelung für die Steuerpflicht im Jahre 1940 unerheblich. Untersteht er im Jahre 1940 nicht mehr der Steuerhoheit des Gemeinwesens, dann hat er auch keine Steuer mehr zu bezahlen. Da grundsätzlich nicht das Einkommen des Vorjahres selbst, sondern das des laufenden Jahres versteuert wird, können am Vorjahresergebnis Aenderungen vorgenommen werden, wenn sich die Voraussetzungen für die Einkommenserzielung im laufenden Jahr verändert haben. Das Ergebnis des Vorjahres bildet ja nur Grundlage für eine Schätzung des zu erwartenden effektiven Einkommens im laufenden Steuerjahr. Aendert die Quelle, aus der ein Einkommen fliesst, oder fällt sie überhaupt weg, so darf daher die Einkommensbemessung nicht auf Grund des Vorjahreseinkommens erfolgen.

B. Die Regelung im solothurnischen Staatssteuerrecht.

Wir müssen im solothurnischen Staatssteuerrecht bis 1940 in bezug auf die zeitliche Bemessung des Einkommens zwei Zeitabschnitte unterscheiden:

1. die gesetzliche Ordnung, die bestand bis zum 1. Januar 1936, und
2. die durch das «Gesetz betr. Fortführung der Sparmassnahmen des Staates und weitere Kredithilfe für notleidende Bauern» vom 10. November 1935 geschaffene Neuregelung.

Die Bestimmungen des neuen StG werden am Schluss dieses Abschnittes erörtert. Der hier folgenden Darstellung liegt das Recht zu Grunde, wie es bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes galt.

Da die Bestimmungen des Spargesetzes von 1935 zufolge ihrer Unklarheit und Kompliziertheit ohne die ausser Kraft getretenen nicht verständlich sind, rechtfertigt sich eine Darstellung des Zustandes, wie er bis 1. Januar 1936 herrschte. Der hier in Betracht fallende, später abgeänderte § 14 lautet:

> «Feststehende Einkommen sind nach ihrem Betrage für das Steuerjahr, ihrem Betrage nach unbestimmte oder schwankende Einkommen nach dem Ergebnis des Vorjahres und das Vermögen nach dem Status zur Zeit des Beginnes des Bezugsjahres zu versteuern. Kann das eine oder andere nicht genau ausgemittelt werden, so hat eine freie Schätzung Platz zu greifen.»

Der dazugehörige § 32 VVO führt noch weiter aus:

> «Die Steuererhebung geschieht immer für das Jahr, in welchem der Bezug ausgeführt wird; das Einkommen des Vorjahres dient gegebenenfalls lediglich als Maßstab für das laufende.»

Bei Einführung der Wertzuwachssteuer auf Liegenschaften wurde dem § 32 VVO ein Absatz 2 angefügt, der folgendermassen lautet:

«Der reine Liegenschaftengewinn (§ 10 Ziff. 3 der Verordnung) fällt in dem der Veräusserung folgenden Jahr unter die Steuerpflicht. Einer zu teilenden Erbschaft oder einer Konkursmasse gegenüber kann dagegen der Steueranspruch sofort nach der Veräusserung geltend gemacht werden.»

Steuerperiode ist nach § 14 StStG (alt) das laufende, im Momente der Veranlagung noch nicht abgeschlossene Kalenderjahr. Es geht dies schon aus § 14 StStG selbst hervor und wird in § 32/1 VVO noch bestätigt. Bemessungsperiode ist entweder ebenfalls das laufende Steuerjahr oder das diesem unmittelbar vorausgehende, je nachdem es sich um «ihrem Betrage nach feststehende» bzw. «unbestimmte oder schwankende Einkommen» handelt. Steuerobjekt ist in jedem Fall das Einkommen, das im laufenden Jahr erzielt wird. Damit spielt das Bestehen einer Steuerpflicht im Kanton Solothurn während des Vorjahres keine Rolle. Es wird ja nicht das Vorjahreseinkommen als solches zur Steuer herangezogen, sondern dieses dient lediglich als Anhaltspunkt für eine approximative Schätzung des voraussichtlichen Einkommens in der Steuerperiode selbst. Für den Steuerpflichtigen, der im Vorjahr ein «feststehendes» Einkommen hatte, im Bezugsjahr dagegen auf Grund eines «unbestimmten oder schwankenden» Einkommens veranlagt werden muss, greift die in § 14 vorgesehene dritte Möglichkeit einer freien Schätzung Platz.

Zufolge der Bestimmung des § 32/2 wird unter Umständen das Einkommen, das ein Fixbesoldeter in einem Jahr erzielt, auseinandergerissen; dann nämlich, wenn er einen Liegenschaftenreingewinn erzielt, der in dem der Veräusserung folgenden Jahr unter die Steuerpflicht fällt. Es zeigt diese Ausnahmebestimmung am besten, dass grundsätzlich das Vorjahr nur als Bemessungsperiode gilt. Wäre dies nicht der Fall, dann erübrigte sich der Absatz 2 des § 32 VVO. Auch § 16 StStG besagt mit aller Deutlichkeit, dass eine Postnumerandobesteuerung nicht gewollt ist:

«Zieht jemand, der die Steuer bezahlt hat, vor Ablauf des Steuerjahres aus dem Kantonsgebiet fort, so findet eine Rückvergütung der Steuer nach der Zahl der ausfallenden ganzen Monate statt ...»

In der Volksabstimmung vom 10. November 1935 wurde das «Gesetz betreffend Fortführung der Sparmassnahmen des Staates und weitere Kredithilfe für notleidende Bauern» angenommen. Unter Ziffer II behandelt dieses Gesetz «Einsparungen im Steuerwesen durch Vereinfachung des Taxations- und Bezugsverfahrens». Damit ging der Kanton Solothurn zur Einkommensbesteuerung auf Grund des Durchschnitts zweier Jahre über.

Die Steuerbemessung nach dem Durchschnitt mehrerer Vorjahre ist auch in einigen andern Kantonen üblich.[3] Sie soll die Steuerbelastung in den verschiedenen Jahren ausgleichen. Mit diesem System ist es, wie Blumenstein ausführt, logisch unvereinbar, das Durchschnittseinkommen mehrerer Vorjahre nicht bloss als Bemessungsgrundlage, sondern direkt als Steuerobjekt zu erklären, da weder die Gesamtheit der Durchschnittsvorjahre, noch auch nur eines von ihnen die Steuerperiode darstellt.[4]

Es dürfte nun aber schwer halten, in einem Steuergesetz etwas Verworreneres zu finden, als den abgeänderten Paragraphen 14 des StStG. Wenn man den Paragraphen durchliest, so könnte man mit der gleichen Berechtigung behaupten, der solothurnische Gesetzgeber wolle eine Postnumerandobesteuerung statuieren, wie man anderseits der Auffassung sein kann, es solle bei der Besteuerung des Einkommens der laufenden Steuerperiode bleiben.

Der Grund, warum man das letztere System als vom Gesetzgeber gewollt ansehen muss, liegt meines Erachtens darin, dass man mit der Gesetzesänderung vom 10. November 1935 grundsätzlich nichts Neues schaffen wollte. Es finden sich denn auch in den betreffenden KRVerh. keine Anhaltspunkte für eine solche Annahme. Man wollte mit dieser sogenannten Vereinfachung lediglich das Mass der Arbeit der Behörden, die das Taxations- und Bezugsverfahren durchzuführen haben, herabsetzen. Ob der Zweck erfüllt wurde, sei hier dahingestellt. Jedenfalls hatte aber niemand die Absicht, am Bezugsverfahren selbst materiell etwas zu ändern.

Gleich blieb die bisherige Regelung bei den juristischen Personen, sowie bei den im Handelsregister eingetragenen natürlichen Personen und Gesellschaften. Diese haben das Einkommen des laufenden Steuerjahres zu versteuern, wobei das Vorjahr Bemessungsgrundlage bildet. Bis zum Inkrafttreten des neuen StG erfolgten die Veranlagungen auch tatsächlich in diesem Sinne, obschon § 14bis erklärt, dass juristische Personen sowie die im Handelsregister eingetragenen natürlichen Personen und Gesellschaften alljährlich *das Einkommen des Vorjahres* zu versteuern haben.

Für natürliche Personen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, scheint § 14 das Einkommen des Vorjahres als Steuerobjekt auffassen zu wollen, wenn er sagt:

> «Natürliche Personen, welche nicht im Handelsregister eingetragen sind, haben das durchschnittliche Einkommen der zwei

[3] Vgl. z. B. Aargau: Gesetz über den Bezug von Vermögens- und Erwerbssteuern, Art. 19; Luzern: Steuergesetz, Art. 31; St. Gallen: VVO zum Gesetz über die direkten Staatssteuern, Art. 29; Thurgau: Gesetz über das Steuerwesen, § 11; Zürich: Gesetz über die direkten Steuern, § 41.

[4] Blumenstein I, S. 253.

letzten dem Beginn der Taxationsperiode bzw. des Eintritts in die Steuerpflicht vorausgegangenen Jahre ... zu versteuern.»

Weder das Durchschnittseinkommen dieser Vorjahre, noch auch nur das Einkommen eines derselben stellt aber tatsächlich das Steuerobjekt dar. Der Durchschnittswert bildet lediglich Bemessungsgrundlage für das laufende und das darauffolgende Jahr. Die auf Grund der beiden Vorjahre erfolgte Steuereinschätzung ist grundsätzlich in gleicher Höhe für jedes Jahr der zweijährigen Taxationsperiode rechtskräftig.

Dass mit dem abgeänderten § 14 keine Postnumerandobesteuerung gewollt ist, zeigt sich auch darin, dass bei Aenderung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen innerhalb des laufenden und des darauffolgenden Jahres eine neue Taxation vorzunehmen ist, die gemäss dem unverändert gelassenen § 36 StStG zu erfolgen hat.

Die VVO, die der KR zum Abschnitt II des oben genannten Gesetzes am 3. Februar 1936 mit rückwirkender Kraft auf den 1. Januar 1936 erliess, beseitigt die im StStG selbst bestehenden Unklarheiten. So sagt § 32 VVO:

> «Für die Taxation des steuerbaren Einkommens natürlicher Personen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, wird auf das durchschnittliche Einkommen der zwei dem Beginn der Taxationsperiode oder dem Eintritt in die Steuerpflicht vorangehenden Kalenderjahre abgestellt» (vgl. § 14 des StStG).

Die Vorschrift des § 32/2 VVO wäre begrifflich ausgeschlossen, wenn das Einkommen des Vorjahres Steuerobjekt sein sollte. Dieser Absatz besagt, dass derjenige, der während der zwei dem Beginn der Taxationsperiode vorausgehenden Jahre nicht der Steuerhoheit des Kantons Solothurn unterworfen war, schätzungsweise nach dem voraussichtlich im laufenden Steuerjahr zu erwarteten Einkommen zu veranlagen ist. Analog soll vorgegangen werden, wenn eine Zwischentaxation nötig wird (§ 32a/3).

Auch in bezug auf die zeitliche Erfassung des Liegenschaftenreingewinnes blieb es bei der alten Ordnung (§ 32c VVO).

Für die juristischen Personen sowie für die im Handelsregister eingetragenen natürlichen Personen und Gesellschaften verweise ich auf die §§ 32b und c VVO, die analog den Bestimmungen für die natürlichen Personen gefasst sind.

Das neue StG schafft mit § 55 Klarheit. Steuerperiode und Bemessungsperiode fallen nicht zusammen. Besteuert wird das Einkommen des laufenden Jahres. Das Einkommen des Vorjahres bildet Bemessungsgrundlage. Es gelten daher für das neue Recht die Ueberlegungen, wie sie auf Seite 123 unter litera b) dargelegt wurden.

Quellen.

Amtliche Sammlung der Gesetze und Beschlüsse des Kantons Solothurn, 1841 ff.

Rechenschaftsberichte des Regierungsrates des Kantons Solothurn an den Kantonsrat, 1870 ff. (Zitiert: RB 1893, S. 56, RRP Nr. 34.)

Verhandlungen des Kantonsrates von Solothurn, 1871 ff. (Zitiert KRVerh. 1897, S. 67.)

Verfassung des Kantons Solothurn vom 23. Oktober 1887. (Zitiert: KV Art. 44.)

Entwurf des Regierungsrates zu einem Gesetz betreffend die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 9. November 1920. (Zitiert: Entwurf.)

Ergebnis der ersten Lesung im Kantonsrat vom 9. September 1924.

Abänderungsanträge des Regierungsrates vom 15. April 1933 zur ersten Lesung im Kantonsrat.

Vorentwurf des Regierungsrates vom 12. Dezember 1938.

Gesetzesentwurf des Regierungsrates vom 14. März 1939.

Berichte der Oberrekurskommission des Kantons Solothurn an den Kantonsrat 1925—1937.

Einzelne Steuerreglemente von Einwohnergemeinden.

Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874. (Zitiert: BV Art. 34.)

Literatur.

Baumgartner Friedrich, Die neuere Entwicklung des steuerfreien Existenzminimums in der schweizerischen Steuergesetzgebung. Diss. Zürich 1924.

Blumenstein Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen 1926/1929. (Zitiert: Blumenstein I, S. 234.) - Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, Bern 1919, in der Festgabe für Eugen Huber. - Die charakteristischen Merkmale der Gewinnungskosten im bernischen Recht. (In der Monatsschrift XXV, S. 433.) - Zum Begriff des Geschäftsverlustes nach bernischem Steuerrecht. (In der Monatsschrift XX, S. 209.) - Zur Frage der Abzugsberechtigung der eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer bei Berechnung einer kantonalen allgemeinen Einkommenssteuer. (In der Vierteljahrsschrift I, S. 113.) - Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. (In Verhandlungen des Schweiz. Juristenvereins 1933, S. 141a.)

Blumenstein Irene, Die bernische Liegenschaftsgewinnsteuer. (In ASAR 5, S. 113.) - Kommentar zu den bernischen Gesetzen über die direkten Staats- und Gemeindesteuern. Bern 1938.

Blumenstein Ernst und *Weyermann M. R.,* Zur Frage des Abzuges bezahlter Steuern bei der Spezialbesteuerung von Aktiengesellschaften, mit besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes. In der Vierteljahrsschrift V, S. 273.

Bühler Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Allgemeines Steuerrecht. Berlin 1927.

Burckhardt Walther, Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung. Bern 1931.

von Eheberg Karl Theodor, Finanzwissenschaft. Leipzig 1921.

Fleiner Fritz, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Tübingen 1923.

Fuisting B., Grundzüge der Steuerlehre. Berlin 1902.

Gemperli Albert, Finanztheoretischer und finanzpolitischer Einkommensbegriff. Diss. Freiburg (Schweiz) 1923.

Goetzinger F., Die Basler Steuergesetze. Basel 1922.

Hensel Albert, Steuerrecht. In der Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaften. Berlin 1933. 3. Auflage.

Herrli Hans, Die Façonwerte in der Bilanz. Diss. Bern 1932.

His E., Der Einkommensbegriff in neuen schweizerischen Steuergesetzen. In ZSR 43, 45 (1924).

Howald, Gutachten über die Besteuerung der Landwirtschaft im Kanton Solothurn. 1933.

Higy C., Die Wertzuwachssteuer in der Schweiz. (In der Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, 57, 33 [1921] und im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 23, 169 [1922].)

Jeger Franz Joseph, Das solothurnische Gemeindesteuerrecht. Diss. Bern 1934.

Laur Ernst, Grundlagen und Methoden der Bewertung. Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft. Berlin 1928, 3. Auflage.

Lätt H., Das Gemeindegesetz des Kantons Solothurn. Olten.

Perret Charles, Die Abschreibung im Krisenabgaberecht. (In ASAR 6, S. 97.) - Handbuch des Krisenabgaberechts, Zürich 1936.

Schlüter Eugen, Das Steuerobjekt und seine Bemessung der direkten Besteuerung der Aktiengesellschaften im Kanton Bern. Diss. Bern 1926.

Schrag Herbert, Der Goodwillverkauf im bernischen Recht. In ASAR 4, S. 209.

Schweizerisches Steuerlexikon. Herausgeber: Robert Ch. W. und Ehrensberger P. M. (Zitiert: Lexikon, S. 345.)

Viñassa Walter, Die Kundschaft. Diss. Bern 1925. (In den Abhandlungen zum schweizerischen Recht. Neue Folge, 9. Heft.)

Volmar Fr. und *Blumenstein Ernst,* Kommentar zum kantonalen bernischen Steuergesetz. Bern 1920.

Weber Max, Die neuere Entwicklung der Staatssteuern im Kanton Solothurn. Diss. Zürich 1926.

Wyss Heinz, Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht. Diss. Bern 1937.

Zeitschriften.

Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen. Bern. Redaktion Ernst Blumenstein. (Zitiert: Monatsschrift XX, S. 234.)

Vierteljahrsschrift für schweizerisches Abgaberecht. Bern. Herausgeber Ernst Blumenstein. (Zitiert: Vierteljahrsschrift I, S. 234.)

Archiv für schweizerisches Abgaberecht. Herausgeber Ernst Blumenstein. Bern. (Fortsetzung der Vierteljahrsschrift.) (Zitiert: ASAR 1, S. 234.)

Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung. Zürich. Redaktion: Paul Keller und E. Klaus.

Schweizerische Juristenzeitung. Zürich. (Zitiert: SJZ 33, S. 234.)

Zeitschrift für schweizerisches Recht. Basel. (Zitiert: ZSR [N. F.] 56, S. 234.)

Abkürzungen.

BGE	Bundesgerichtsentscheid.
BV	Bundesverfassung vom 29. Mai 1874.
GG	Gemeindegesetz vom 22. Oktober 1871.
KR	Kantonsrat.
KRVerh.	Kantonsratsverhandlungen.
KV	Kantonsverfassung vom 23. Oktober 1887.
OR	Obligationenrecht.
RB	Rechenschaftsbericht des Regierungsrates.
RRP	Regierungsratsprotokoll.
StStG	Gesetz betreffend die direkte Steuer vom 17. März 1895.
VVO	Vollziehungsverordnung des Kantonsrates vom 30. Mai 1896.
ZGB	Zivilgesetzbuch.
ORK	Oberrekurskommission. Die veröffentlichten Entscheide der ORK werden zitiert nach Bericht und Nummer im Bericht (z. B. ORK V, Nr. 24), die nicht veröffentlichten nach Rekursjahr und Nummer im Register der ORK, z. T. auch nach dem Datum des Entscheides und dem Rekurrenten. «G» beim Zitat bedeutet: Gemeindesteuerentscheid, «St» Staatssteuerentscheid.
StG	Gesetz betreffend die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 24. September 1939.
VO	Vollziehungsverordnung vom 25. Oktober 1939.